

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

DES
DROITS DE MUTATION

A TITRE GRATUIT

DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII
A L'HEURE ACTUELLE

DE LA TAXE SUCCESSORALE



THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le Vendredi 25 janvier 1929, à 4 heures du soir,

PAR

R. BAUDRIN

LIBRAIRIE

DU

RECUEIL SIREY

(SOCIÉTÉ ANONYME)

22, Rue Soufflot, PARIS, 5.

1929

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

DES
DROITS DE MUTATION

A TITRE GRATUIT

DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII
A L'HEURE ACTUELLE

DE LA TAXE SUCCESSORALE



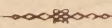
THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le Vendredi 25 janvier 1929, à 4 heures du soir,

PAR

R. BAUDRIN



LIBRAIRIE

DU

RECUEIL SIREY

(SOCIÉTÉ ANONYME)

22 Rue Soufflot, PARIS, 5-

1929

FACULTE DE DROIT DE L'UNIVERSITE DE BORDEAUX

PROFESSEURS HONORAIRES :

MM. SAUVAIRE-JOURDAN,  I.; BARDE,   I.; LESCURE,  A.,  ;
DE BOECK,   I.; NOAILLES,  A.

MM. BENZACAR,  I., professeur d'*Economie politique*.

FERRON,  I., *Assesseur du Doyen*, professeur de *Droit commercial*.

FERRADOU,  I., professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit privé* et d'un cours d'*Histoire du droit public* (Diplômes d'études supérieures).

MARIA,  I., professeur de *Droit romain*.

MARGAT,  I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).

BONNECASE,  I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).

PAIMADE,  A.,  , professeur de *Droit civil*.

VIZIOZ,  A., professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures).

BONNARD,  I.,  , professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel* (Diplôme d'études supérieures).

POPLAWSKI,  A., professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.

BOYÉ,  , professeur de *Droit romain*.

MOUNIER,  A., professeur d'*Économie politique*, chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).

BIBIÉ,   , professeur de *Droit international public*.

RÉGLADE, professeur sans chaire, chargé des cours de *Droit international public* (Licence et Diplôme d'études supérieures).

GARRIGOU-LAGRANGE, agrégé, chargé d'un cours de *Législation financière* (3^e année), d'un cours d'*Economie politique* (Diplôme d'études supérieures) et d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).

LABORDE-LACOSTE,  A., professeur à la Faculté de droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit civil* (Licence), des cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement*.

HUBRECHT, chargé de cours (*Droit romain*, 1^{re} année de licence).

M. BEAUDUN,  I., *Secrétaire*.

M^{me} COSTES, *Secrétaire adjointe*.

M. SALINGARDES,  I., *Bibliothécaire*.



COMMISSION DE LA THÈSE

MM. BONNECASE, professeur	Président.
BONNARD, professeur	} Suffragants.
LABORDE-LACOSTE, professeur	

A MES CHERS PARENTS

Faible témoignage de mon affection.

A MONSIEUR LE PROFESSEUR BONNECASE

Faible témoignage de ma reconnaissance.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

ABBREVIATIONS

M. E. N.	Mémorial de l'Enregistrement et du Notariat.
J. E.	Journal de l'Enregistrement.
C.	Contrôleur de l'Enregistrement.
S.	Recueil de Sirey.
Sol	Solution de l'Administration.
Instr.	Instruction générale de l'Enregistrement.
CC. ou Cass. . .	Arrêt de la Cour de cassation.
J.	Jugement.
<i>Code annoté</i> . . .	Code annoté de M. L. Gagneraux.
C. civ.	Code civil.
R. F.	Répertoire général de Garnier.
D.	Dalloz.
Champ. et Rig.	Championnière et Rigaud.

DES

DROITS DE MUTATION

A TITRE GRATUIT

de la Loi du 22 Frimaire an VII à l'heure actuelle.

DE LA TAXE SUCCESSORALE

INTRODUCTION

« *Fiscus ante omnes* » ou « *Fiscus post omnes* ».

De tout temps, un antagonisme assez sérieux a paru régner entre les civilistes « purs » et les « fiscaux ». Chez les uns et les autres, on a pu observer ce que l'on est convenu d'appeler des symptômes de « déformation professionnelle ». La conciliation de leurs opinions divergentes constitue donc un problème ardu. Et cependant la législation fiscale, pour être plus rationnelle et *loyale*, doit suivre une marche parallèle à la législation civile.

Il y a malheureusement des contingences nombreuses qui sont un obstacle presque insurmontable à ce parallélisme idéal. Les besoins d'argent et la lutte contre la fraude sont les deux éléments qui ont contribué le plus puissamment à rendre la législation fiscale si intransigeante et parfois si injuste.

Les « civilistes » n'ont peut-être pas toujours tenu compte suffisamment de l'importance de ces facteurs et ils ont porté parfois sur l'Administration un jugement trop sévère. D'autre part, les agents du Trésor ont trop souvent la fâcheuse tendance de rechercher, *a priori*, la mauvaise foi des parties. Les solutions qu'ils ont provoquées pour vaincre cette dernière sont parfois empreintes d'un exclusivisme et d'une mentalité « unilatérale » qui les a fait juger très sévèrement.

L'évolution du régime fiscal s'est ressentie de cette lutte de tendances. Les législateurs, tiraillés entre des conceptions bien différentes, souvent opposées, n'ont pas toujours pu mettre en application le parallélisme idéal dont nous parlions. Suivant les circonstances, ils ont oscillé entre ces tendances diverses. Ne les incriminons pas trop d'avoir suivi une voie sinueuse : leur tâche était particulièrement délicate. Nous allons voir comment ils l'ont accomplie dans la législation spéciale des donations et des successions.

L'évolution de leur régime fiscal, de frimaire à nos jours, est un programme trop vaste pour que nous puissions prétendre l'approfondir dans un essai aussi succinct. Nous n'en exposerons donc que les grandes lignes. Néanmoins, il nous a paru indispensable, pour fixer le sujet, de retracer de manière précise, quoique brève, la législation de la loi de frimaire concernant les mutations à titre gratuit entre vifs et par décès. C'est ce qui servira de base à notre étude. L'examen des lois ultérieures aura pour but d'en montrer l'évolution et le perfectionnement.

Préalablement, et pour placer le lecteur dans l'ambiance du sujet, pour l'accoutumer aussi à une terminologie spéciale, nous avons résumé très succinctement les principes généraux de l'enregistrement. Nous avons passé volontairement sous silence ce qui concerne les taxes hypothécaires et le timbre, les droits d'enregistrement constituant à eux seuls un champ d'examen suffisamment vaste.

L'évolution sera étudiée en deux parties : la première comprenant les lois depuis le 22 frimaire an VII jusqu'au 25 février 1901 exclusivement, et la seconde depuis cette date à nos jours. C'est en raison de leur importance primordiale que nous avons choisi les lois du 22 frimaire an VII et du 25 février 1901 comme bases des divisions principales de cette étude.

L'exposé d'une matière aussi aride et sa critique ne nous ont cependant pas paru suffisants. Nous avons cru devoir tempérer l'austérité du sujet en développant quelques applications des principes de la législation fiscale. Une étude purement abstraite est nécessairement incomplète. La question des mutations par décès contient notamment des problèmes parfois délicats à résoudre. Pour mieux en comprendre le mécanisme, cet essai sera clôturé par des exemples de déclarations de succession. Les grands principes y seront mis en pratique et apparaîtront ainsi avec plus de clarté.

Pour bien saisir les relations du droit civil et du droit fiscal, les mêmes exemples seront en outre développés sous forme d'aperçus liquidatifs. La confrontation des deux types d'opérations permettra d'établir la comparaison entre les deux mécanismes.

Voilà dans quel esprit nous avons voulu faire cette étude.

Comme nous l'avons déjà dit, nous n'avons pu avoir la prétention d'en faire une encyclopédie de la matière traitée, mais elle fournira les éléments qui permettront de suivre, depuis frimaire jusqu'à nos jours, la pensée du législateur, les causes de son évolution, ainsi que les phases multiples de la lutte engagée entre le fisc et le contribuable, lutte tournant alternativement à l'avantage de l'un ou de l'autre, suivant que le premier s'est montré plus perspicace et le second plus audacieux.

PREMIÈRE PARTIE

LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII A CELLE DU 25 FÉVRIER 1901

Avant d'aborder l'étude des diverses lois qui ont sanctionné l'évolution fiscale des donations et des successions, nous allons exposer et justifier les divisions de cette étude.

Cette dernière comprendra deux parties : La première sera réservée à l'examen des lois depuis le 22 frimaire an VII jusqu'au 25 février 1901 exclusivement. La deuxième, de cette dernière date à nos jours.

La première partie sera divisée en deux chapitres : Le premier contiendra exclusivement l'étude de la loi du 22 frimaire an VII. Le second celle des lois comprises entre frimaire et le 25 février 1901.

La seconde partie comprendra trois chapitres : Le premier sera réservé exclusivement à l'étude de la loi du 25 février 1901. Le second à celle des lois de 1901 au 25 juin 1920 exclusivement. Et le troisième de cette dernière date à nos jours.

Dans l'étude de chaque loi, on examinera séparément le régime fiscal des donations et des successions.

Pour les donations, il convient de faire une distinction importante. On ne comprendra dans ces dernières que les donations entre vifs proprement dites, les donations de biens présents aux époux en contrat de mariage et les donations-partages ou partages d'ascendants. D'autre part, nous rattacherons aux successions les donations entre époux par contrat de mariage ou pendant le mariage, à condition

qu'elles portent sur les biens à venir, et les donations de biens à venir proprement dites. Nous ne parlerons pas, à dessein, des donations cumulatives de biens présents et à venir. Suivant l'option du donataire, la donation se rattachera naturellement aux mutations entre vifs ou par décès.

Ces observations préliminaires étant faites, nous allons étudier la loi du 22 frimaire an VII, pierre angulaire du droit fiscal.

Historique.

Préalablement, et pour nous placer dans le cadre de l'histoire, nous allons parler très brièvement de l'origine des institutions fiscales et plus spécialement de celles qui concernent les mutations à titre gratuit.

LÉGISLATION ROMAINE (1). — Si rudimentaire que fût l'œuvre accomplie par les Romains, nous ne pouvons la passer sous silence à cause de son influence considérable sur nos pays de droit écrit.

Au début de la République, les dépenses publiques étaient modiques; le problème fiscal était facile à résoudre. On distinguait alors deux grandes catégories d'impôts : Les premiers, les impôts directs, comprenaient l'*attributa*, réunion de la contribution personnelle et de la contribution foncière. Les seconds, impôts indirects, appelés communément *vectigalia*, ne comportaient primitivement qu'un petit nombre de taxes.

Dans les premiers siècles de son histoire, Rome équilibrait son budget sans grande difficulté. Les dépenses, assez restreintes, étaient aisément payées par des impositions simples et légères. Vers la fin de la République et au début de l'Empire, l'ère des difficultés va commencer. Rome, autrefois, remplissait ses caisses obérées au moyen de fructueu-

(1) Bonnefon, *Histoire de l'enregistrement*, p. 5 à 32.

ses conquêtes. Désormais, il lui faudra compter avec des ennemis tenaces et organisés. Pour maintenir le grandiose édifice de l'Empire, elle doit armer sur terre de multiples légions et cohortes et sur mer des flottes imposantes. Les dépenses publiques croissaient ainsi en raison des dépenses militaires. Pour y faire face, les empereurs multiplièrent les taxes de toutes sortes. Parmi les impositions nouvelles figurent notamment :

L'impôt du 1/20^e sur les successions (*vicesima haereditatum*);

L'impôt sur les legs entre époux (*decima hereditatum*);

L'impôt sur les morts ou les sépultures;

En ce qui concerne les moyens de perception usités à cette époque, ils étaient rudimentaires et vexatoires et constituaient un véritable système d'exaction.

Les droits de mutation proprement dits n'ont pris d'extension véritable qu'à partir du règne d'Auguste, pour faire face à des dépenses militaires sans cesse accrues. On vit alors apparaître la loi connue sous le nom de *Julia vicisessimaria*, qui prescrivait l'impôt du 1/20^e sur les successions collatérales et du 1/10^e sur les legs entre époux. Ces dispositions furent aggravées plus tard par Caracalla et Caligula, dont les prodigalités ne connurent pas de bornes.

Le désordre le plus complet ne cessa de régner dans la législation fiscale de l'empire romain. Et, nous ne pouvons nous empêcher de constater la différence entre cette dernière et la législation civile. Celle-ci, précise, lumineuse, clairvoyante; celle-là, touffue, arbitraire, désordonnée.

La Gaule, sous la domination romaine, fut soumise à cette réglementation rudimentaire. Les invasions barbares ne contribuèrent pas à son perfectionnement. La législation fiscale fut pour ainsi dire inexistante aux premiers siècles de notre pays. Mais, vers le xii^e siècle, la formalité de l'enregistrement fut mise en vigueur dans la France méridionale sous des formes multiples, ainsi que nous allons le

voir. Le Nord mit plus de temps pour adopter ces dispositions, et ce n'est guère qu'au xvi^e siècle qu'elles y furent établies au moyen de *l'insinuation* et du *contrôle*.

TAXES FÉODALES (1-2). — Sous la féodalité, nous trouvons le droit de *relief* ou de *rachat*, qui s'applique aux transmissions de fiefs par décès autrement qu'en ligne directe; le droit de *profit de quint*, auquel étaient assujetties les mutations entre vifs. Ces taxes étaient dues au seigneur par ses sujets en compensation des libertés plus ou moins importantes accordées à ces derniers.

TAXES ROYALES (3-4). — L'ordonnance de 1629 posa en principe que tous les héritages non assujettis aux droits seigneuriaux seraient passibles désormais de taxes nouvelles au profit du Trésor royal. Jusqu'au xviii^e siècle, les Parlements s'opposèrent énergiquement à l'application de cette ordonnance; mais à partir de 1703, nous voyons se généraliser la perception du *centième denier* ou taxe de 1 p. 100.

Cet impôt était recouvré à l'occasion d'une formalité fiscale appelée *insinuation*. Cette dernière était constituée par l'enregistrement au greffe de certains actes.

Il y avait, en outre, le *droit d'insinuation proprement dit*, s'appliquant aux actes qui échappaient au centième denier : droit fixe, proportionnel ou gradué suivant la qualité de la personne.

Enfin, il existait un autre impôt important : le *droit de contrôle*, auquel ressemble en tous points le droit d'enregistrement actuel; une mention était apposée sur l'acte soumis à cette formalité.

Dans le cours du xviii^e siècle, les taxes augmentèrent tellement, en nombre et en importance, que des protestations

(1) Bonnelon, *Histoire de l'enregistrement*, p. 32 à 55.

(2) Dublineau, *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, p. 1 et 2.

(3) Bonnelon, *Histoire de l'enregistrement*, p. 72 à 116.

(4) Dublineau, p. 2, 3 et 4.

s'élevèrent dans tout le pays. Les abus étaient nombreux. Les fermiers généraux chargés de récupérer l'impôt appliquaient la législation obscure et désordonnée d'une manière arbitraire et souvent odieuse. Malesherbes, dans ses remontrances au nom de la Cour des Aides, en 1775, reprenant les plaintes avec une nouvelle énergie, disait au roi :

« Votre Majesté saura que tous les droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier, qui portent sur tous les actes passés entre citoyens, s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés; que les prétendues lois sur cette matière sont si obscures et si incomplètes que celui qui paie ne peut jamais savoir ce qu'il doit; que souvent le préposé ne le sait pas mieux, et qu'on se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses suivant que le préposé est plus ou moins avide; qu'il est notoire que tous les droits ont eu sous un fermier une extension qu'ils n'ont pas eue sous d'autres. D'où il résulte évidemment que le fermier est le souverain législateur dans des matières qui sont l'objet d'un intérêt personnel. » (Bonnefon, p. 107.)

Montesquieu, de son côté, parlant, en 1748, d'une mauvaise sorte d'impôt (*Esprit des lois*, chap. IX, liv. XIII), disait :

« Nous parlerons en passant d'un impôt établi dans quelques Etats sur les diverses clauses des contrats civils. Il faut, pour se défendre des traitants, de grandes connaissances, ces choses étant sujettes à des discussions subtiles. Pour lors, le traitant, interprète des règlements du Prince, exerce un pouvoir arbitraire sur les fortunes. » (Bonnefon, p. 107).

Louis XVI, plus tard, écouta les justes doléances qui lui furent présentées et, par un arrêt du Conseil en date du 9 janvier 1780, confia la perception à une Compagnie qui portait le nom d'*Administration générale du Domaine et des droits domaniaux*.

ASSEMBLÉE CONSTITUANTE (1-2). — Cette dernière fit table rase de toute la législation fiscale de l'ancien régime. Toutes les taxes furent unifiées en un seul droit, appelé droit d'enregistrement, et la perception en fut confiée à la « Régie des droits d'enregistrement et autres y réunis ».

Aux termes de la loi des 5 et 19 décembre 1790, furent soumis à la formalité : 1° les actes de notaire et les exploits d'huissiers; 2° les actes judiciaires; 3° les actes sous signatures privées dans certains cas prévus; 4° enfin le titre de toute propriété ou usufruit de biens immeubles et les mutations, même sans titre écrit, des mêmes biens.

Cette loi divisa les actes en trois classes : 1° ceux qui contenaient transmission, attribution, obligation ou libération, soumis à un droit proportionnel à la valeur des objets désignés, variant de cinq sous à quatre livres pour cent; 2° ceux qui n'étaient pas susceptibles d'évaluation, pour lesquels on percevait un quinzième du revenu des contractants basé sur l'importance de leur habitation; 3° et les actes de *formalité* et de *précaution*, soumis au droit fixe.

Cette classification, qui constituait un gros progrès sur celles élaborées antérieurement, est assez remarquable; elle servira de modèle au législateur du 22 frimaire an VII. Un des reproches les plus justifiés que l'on pouvait faire cependant à la loi de 1790, c'est de ne pas avoir assez prévu les fraudes possibles. La loi du 9 vendémiaire an VI chercha à réparer cette lacune en innovant certaines dispositions qui ont été maintenues jusqu'à nos jours. Nous citerons, pour mémoire, la faculté de requérir l'expertise des immeubles insuffisamment évalués et d'établir, au moyen de certaines présomptions, les mutations clandestines d'immeubles; l'interdiction de faire usage d'actes sous signatures privées non

(1) Bonnefon, p. 116 à 138.

(2) Dublineau, p. 5 et s.

enregistrés; la nullité des contre-lettres qui augmentent le prix stipulé dans les actes soumis à la formalité.

Nous ne nous étendrons pas davantage sur la législation antérieure au 22 frimaire an VII. Les premières lois fiscales de la Révolution furent l'antithèse de celles de l'ancien régime. On attribua au contribuable des qualités morales qu'il n'avait certes pas toujours. Et, par la suite, il fallut bien convenir que la méfiance du fisc était souvent justifiée. Aussi la loi du 22 frimaire an VII, que nous allons étudier et qui constituera le véritable Code de l'enregistrement, a-t-elle dû réagir contre les tendances trop paternelles de la loi de 1790.

CHAPITRE PREMIER

LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII

Cette loi est un monument digne du Code civil, plus parfaite peut-être. Les lacunes y sont rares. Ses imperfections ont été corrigées peu à peu, par la suite, mais souvent, malheureusement, sans méthode. La belle unité de la loi de frimaire en a quelque peu souffert.

Les lois doivent s'adapter à l'évolution sociale; c'est leur sort commun. La loi de frimaire n'y a pas échappé. Nous nous rendrons compte cependant, qu'à l'instar du Code civil, les grandes lignes ont été maintenues: Aux fissures qui se sont produites, aux brèches qui se sont ouvertes, on a procédé par replâtrages. On n'a pas osé démolir pour réédifier. C'est le plus bel éloge que l'on puisse faire du législateur de frimaire... hormis que ce soit le plus bel aveu d'inertie de ses successeurs. Etant donnée l'importance exceptionnelle, dans notre étude, de la loi du 22 frimaire an VII, nous allons examiner assez brièvement comment elle fut élaborée.

Elle fut précédée de trois rapports remarquables. Les deux premiers furent l'œuvre du représentant Duchâtel (de la Gironde) au nom de la Commission des finances. Le dernier fut présenté par Cretet, membre du Conseil des Anciens, sur une résolution du Conseil des Cinq-Cents relative aux droits d'enregistrement. Il n'est pas inutile de rappeler sous quel aspect Duchâtel présenta son premier rap-

port au Conseil des Cinq-Cents, à la séance du 6 fructidor an VI :

« Représentants, disait-il, je vais vous entretenir des droits d'enregistrement et vous présenter sur cette partie des revenus publics, au nom de la Commission des finances, un projet de résolution qu'elle croit digne de toute votre attention, et dont elle a profondément médité la matière.

» Vous comptez sur une amélioration dans le produit de ces droits; mais, pour l'obtenir, il faut leur donner les bases qui leur manquent; fixer leur quotité dans de plus justes proportions que celles qui existent, et qui sont sans rapport entre elles comme avec les diverses espèces d'actes et de mutations qu'elles concernent; réduire à leur véritable taux des droits excessifs sur certains actes; les accroître là où l'augmentation est possible et juste et les étendre à des mutations qui n'y ont pas encore été soumises; il faut simplifier la perception, qui est trop compliquée, et en bannir l'arbitraire, qui n'y est pas sans influence; il faut, enfin, assurer le recouvrement par des moyens auxquels l'abus et la fraude ne puissent échapper... » (1).

Ces paroles situent très exactement l'œuvre que Duchâtel a voulu créer. Le représentant de la Gironde n'insinue pas que rien avant lui n'ait été fait dans le domaine de l'enregistrement. Il pense simplement que la législation antérieure est chaotique, arbitraire, et qu'il est indispensable, devant les difficultés financières de la Nation, de soumettre un projet d'unification et de simplification susceptible de redresser les injustices tout en assurant au Trésor un revenu certain. Certes, l'ambition de Duchâtel était grande. Les événements ont prouvé la grande clairvoyance de ce jurisconsulte.

« Vous savez, dit-il, que les droits d'enregistrement tiennent la première place parmi les contributions indirectes

(1) Gagneraux, *Code annoté de l'enregistrement* p. 1.

et qu'ils sont au rang des plus importantes ressources du Gouvernement. L'enregistrement n'est pas seulement un impôt; sa formalité a aussi une portée morale qui intéresse la Nation tout entière; il doit donc fixer l'attention du législateur sous l'un et l'autre rapport. » (Gagneraux, Code annoté, p. 2.)

Nous voici fixés sur la conception élevée que Duchâtel se faisait de son projet. Le travail que le législateur se proposait de réaliser était d'ailleurs considérable, car il jugeait que la loi de 1790, déjà en gros progrès sur ses devancières, péchait elle-même par la base.

Pour l'intelligence de notre sujet, mais dans la mesure simplement où elles pourront l'éclairer, nous allons rappeler les dispositions générales de l'enregistrement, telles qu'elles résultent de la loi du 22 frimaire an VII.

Dispositions générales.

Droits fixes. Droits proportionnels. — ... « Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, dit l'article 2, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis. »

L'article 3 précise : « *Le droit fixe* s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes ou valeurs ni transmissions de propriétés d'usufruits ou de jouissances de biens meubles ou immeubles. » Nous laisserons de côté les actes judiciaires et extrajudiciaires en marge de notre étude, et nous ne nous attacherons qu'aux actes civils qui pourraient être définis : actes amiables dressés dans un intérêt privé.

Le législateur n'a pas entendu établir une liste limitative des actes soumis au droit fixe; car, après l'énumération comprise dans la loi de frimaire, il est convenu que tout acte, s'il ne rentre dans aucune catégorie de tarifs, subit un droit fixe comme acte innommé.

« Le droit fixe, dit Duchâtel, est le prix de la formalité. Le droit proportionnel est d'une nature plus étendue. C'est une contribution assise sur les valeurs. »

« Pour préciser encore plus la définition respective du droit fixe et du droit proportionnel, dit Cretet, dans son rapport du 21 frimaire an VII au Conseil des Anciens, on peut dire que l'universalité des actes est soumis au droit d'enregistrement, que ce droit est proportionnel sur la valeur de toutes les espèces de mutations et que ce droit est fixe sur toutes les autres. » (Gagneraux, *Code annoté*, p. 10.)

Ce principe est la base de notre législation de l'enregistrement. Il existait avant frimaire, mais n'avait jamais été exprimé de manière aussi concise. Nous y trouvons la manière des hommes de cette époque, doués d'un génie de synthèse.

« Le *droit proportionnel*, dit l'article 4, est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs et pour toute transmission de propriété d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès. Il est assis sur les valeurs. »

Le droit proportionnel est gradué : « 1° suivant la valeur des biens objet des actes ou mutations sur lesquels il est perçu; 2° suivant la nature de ces biens, selon qu'ils sont mobiliers ou immobiliers; 3° suivant les degrés de parenté pour les transmissions gratuites. Pour le déterminer, on dit qu'il est de tant pour cent. »

Dispositions indépendantes. — L'article 11 énonce une des prescriptions les plus importantes de la loi de frimaire.

« Lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judi-

ciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon l'espèce un droit particulier. »

Nous ne pouvions passer sous silence cet article, qu'il est indispensable de connaître pour l'enregistrement des donations. Sa rédaction s'inspire un peu de celle de l'article 96 du contrôle en vigueur sous l'ancien régime, avec une différence assez profonde cependant. Sous l'empire de ce dernier, les dispositions indépendantes ne payaient aucun droit spécial lorsqu'elles étaient adoptées par les mêmes parties. Il en était autrement lorsqu'elles intervenaient entre parties étrangères. Selon la loi de frimaire, il fallait savoir si les dispositions d'un même acte concouraient ou non à la formation, à la perfection du contrat. Pour qu'une disposition dérive nécessairement de la disposition principale et ne soit, comme telle, passible d'aucun droit particulier, il faut qu'elle tienne essentiellement à sa nature et à sa validité, qu'elle en soit une conséquence nécessaire, que les deux dispositions ne puissent être scindées sans détruire la contexture même de l'acte. Le fisc a voulu sauvegarder tous ses droits. Le cumul de dispositions diverses dans le même acte eût été un moyen facile d'en éluder la perception.

Mais lorsqu'un seul droit est exigible, quel est ce droit?

« Il a prévalu en jurisprudence que le droit est dû à raison de la stipulation principale, et, cela posé, il faut reconnaître que ce n'est pas la quotité la plus forte du droit à percevoir qui doit faire regarder comme principale l'une ou l'autre des clauses de l'acte. » (Demante, *Principes de l'enregistrement*, I, p. 416.)

« La disposition principale, dit Garnier (*Répertoire général*, 6.650-2 est celle qui offre à l'une des parties un plus grand avantage qu'à l'autre et non celle qui procure le droit le plus élevé à l'Etat. Ceci est normal; le contrat est

passé dans l'intérêt des parties et non dans celui du Trésor. »

Nous aurons souvent l'occasion de voir combien la connaissance approfondie du droit fiscal exige celle non moins complète du droit civil. La perception varie avec la nature de l'acte, mais cette dernière est souvent bien difficile à déterminer, car l'apparence est fréquemment trompeuse.

Présomption de mutation. — S'il convient de ne pas être trop bavard dans la rédaction des contrats, pour ne pas présenter au fisc trop de points vulnérables, le silence et l'absence de toutes conventions ne parviennent pas toujours à épargner au contribuable la charge de l'impôt. Certains états de fait laissent présumer au Trésor que la mutation s'est opérée : le droit proportionnel est alors exigible.

« La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit, dit l'article 12, sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit. »

Remarquons que la transmission mobilière entre vifs peut s'opérer sans donner lieu à aucune imposition. Pour les immeubles, au contraire, il ne peut y avoir d'exemption de droits.

Valeur servant d'assiette à la perception et procédure en expertise. — La loi des 3 et 19 décembre 1790, en réaction complète contre la législation de l'ancien régime, faisait confiance au courage du contribuable. Il ne fallut pas bien longtemps pour s'apercevoir que la vertu civique était une vertu bien rare et qu'il n'était pas très prudent de se montrer trop grand seigneur envers celui qui supportait l'impôt. Aussi, le législateur de frimaire a-t-il incorporé dans son œuvre une procédure destinée à apprécier contradictoi-

rement entre le créancier et le débiteur la valeur des allégations de ce dernier.

« Si les sommes et valeurs, dit l'article 16, ne sont pas déterminées dans un acte ou un jugement donnant lieu au droit proportionnel, les parties seront tenues d'y suppléer avant l'enregistrement par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte. »

Ajoutons cependant que la perception établie d'après l'évaluation des parties n'est pas définitive; elle peut être rectifiée dans le délai de deux ans, pendant lequel le Trésor se réserve le droit de vérifier la valeur déclarée.

Dans les articles 18 et 19, le législateur de frimaire a essayé de lutter contre les abus des sous-évaluations en créant la procédure en expertise. Nous passerons sous silence l'article 18, qui ne s'applique qu'aux transmissions à titre onéreux.

« Il y aura également lieu à requérir l'expertise des revenus des immeubles transmis en propriété ou usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, dit l'article 19, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être établie par acte qui puisse faire connaître le véritable revenu des biens. »

Pénalités pour défaut d'enregistrement. — « Les notaires, huissiers, greffiers et les secrétaires des administrations centrales et municipales ne pourront délivrer en brevet, copie ou expédition, dit l'article 41, aucun acte soumis à l'enregistrement sur la minute ou l'original, ni faire aucun autre acte en conséquence, avant qu'il ait été enregistré, quand même le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré, à peine de 50 francs d'amende, outre le paiement du droit. »

Nous savons qu'un *acte en conséquence* est un acte fait en vertu d'un autre. Une distinction importante doit être faite cependant. Dans un inventaire, acte essentiellement énonciatif et conservatoire, ou dans un testament, on peut constater purement et simplement l'existence d'un acte non

enregistré. Ce dernier ne produira aucun effet particulier. Lorsque l'acte non enregistré, au contraire, sera le point de départ, le fondement d'un acte juridique ultérieur, il devra être obligatoirement soumis à la formalité.

Et l'article 42 ajoute : « Aucun notaire, huissier, greffier, secrétaire ou officier public ne pourra faire ou rédiger un acte en vertu d'un acte sous signature privée, ou passé en pays étranger, l'annexer à ses minutes, ni le recevoir en dépôt ni en délivrer extrait, copie ou expédition, s'il n'a pas été préalablement enregistré, à peine de 50 francs d'amende et de répondre personnellement du droit, sauf l'exception mentionnée dans l'article 41. »

La pensée qui a présidé à la rédaction de ces articles a été dictée par le souci de sauvegarder dans tous les cas possibles les droits du Trésor.

Enregistrement obligatoire pour le receveur. — « Les receveurs d'enregistrement, dit l'article 56, ne pourront, sous aucun prétexte, lors même qu'il y aurait lieu à expertise, différer l'enregistrement des actes et mutations dont les droits auront été payés aux taux réglés par la présente. Ils ne pourront non plus suspendre ou arrêter le cours des procédures en retenant des actes ou exploits : cependant, si un acte dont il n'y a pas de minute ou un exploit contient des renseignements dont la trace puisse être utile pour la découverte des droits dus, le receveur aura la faculté d'en tirer copie et de la faire certifier conforme à l'original par l'officier qui l'aura présentée. En cas de refus, il pourra réserver l'acte pendant vingt-quatre heures seulement, pour s'en procurer une collation en forme, à ses frais, sauf répétition s'il y a lieu. Cette disposition est applicable aux actes sous signature privée qui seront présentés à l'enregistrement. »

A cet égard, examinons brièvement le véritable rôle du receveur d'enregistrement.

Quand on présente un acte à ce dernier, il ne peut se

refuser à l'enregistrer à la date du jour même de sa présentation. Si l'enregistrement n'est pas obligatoire, si l'acte est incomplet ou entaché d'une irrégularité quelconque, le receveur fait au requérant toutes observations utiles et l'invite à économiser un droit superflu ou à réparer les erreurs existantes. Si, malgré ces remarques, l'officier ministériel ou la partie intéressée insiste pour que la formalité soit accomplie, le receveur ne peut s'y dérober, mais il a le droit de rédiger un procès-verbal dans lequel l'irrégularité est consignée. Le receveur pourrait d'ailleurs parfaitement refuser la perception si on ne lui fournissait, dans l'acte même, aucun élément pouvant servir de base à cette perception (art. 16).

Principe et théorie fiscale des droits acquis. — Nous ne pouvons terminer cet exposé très succinct des dispositions générales de l'enregistrement sans définir ce que l'on entend par droits acquis. Ici encore existe une corrélation étroite entre le droit civil et le droit fiscal.

« Les lois n'ont pas d'effet rétroactif », proclame l'article 2 du Code civil. Cela s'applique également aux lois fiscales. Une taxe nouvelle ne pourra donc jamais frapper un droit acquis.

Mais qu'appelons-nous droit acquis?

Un droit d'enregistrement est acquis au Trésor quand il est ouvert, c'est-à-dire lorsqu'il commence à être dû. Certains actes sont obligatoirement soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, les actes notariés notamment. D'autres, au contraire, sont assujettis à la formalité dans certains cas particuliers.

En ce qui concerne les actes de la première catégorie, la créance du Trésor prend naissance et le droit est acquis dès que l'acte est complet, c'est-à-dire signé par toutes parties. Le délai plus ou moins long que la loi accorde au débiteur n'est qu'un terme de paiement.

Quant aux actes non assujettis à l'enregistrement dans un

délai déterminé, le droit n'est ouvert que par suite de la présentation à la formalité.

En conséquence, pour les premiers le tarif applicable est celui du jour où l'acte est devenu parfait. Pour les autres, au contraire, le tarif applicable est celui qui est en vigueur au moment de la présentation à l'enregistrement. Dans les deux cas, nous avons le principe de la non-rétroactivité des lois fiscales; un droit acquis n'est donc pas susceptible d'être modifié par les variations ultérieures de la législation. En ce qui concerne la date servant de point de départ à l'ouverture des droits, rappelons que les actes authentiques font foi, même vis-à-vis des tiers, de leur date et des conventions qu'ils renferment (art. 1319 C. civ.). Quant aux actes sous signatures privées, la présentation à l'enregistrement suffit notamment à leur donner date certaine.

Prescriptions. — Malgré toute sa sévérité, le législateur de frimaire n'a pas voulu l'imprescriptibilité des droits d'enregistrement. En ce faisant, il fut équitable. On s'imagine quelle perturbation résulterait des réclamations formulées trop tardivement par le fise ou le contribuable. Maintes fois, ce dernier, ayant perdu tout moyen de preuve, se trouverait désarmé devant les pires exigences de l'Administration. D'autre part, on doit limiter le délai accordé au redevable pour effectuer les demandes en restitution des droits perçus en trop. Il est facile de se rendre compte qu'à défaut de semblables mesures, l'équilibre du budget deviendrait très difficile à réaliser.

Aussi la loi de frimaire a-t-elle adopté divers délais de prescription qu'il est utile de relater ici.

« Il y a prescription, dit l'article 61, pour la demande des droits, savoir :

» 1° *Après deux années*, à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'un droit non perçu sur une disposition particulière dans un acte, ou d'un supplément de perception insuffisamment faite, ou d'une fausse évaluation

dans une déclaration et pour la constater par voie d'expertise. Les parties sont également non recevables après le même délai pour toute demande en restitution de droits perçus;

» 2° *Après trois années*, aussi à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration faite après décès;

» 3° *Après cinq années*, à compter du jour du décès, pour les successions non déclarées.

» Les prescriptions ci-dessus seront suspendues par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais, mais elles seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont interrompues pendant une année sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents, quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré. »

Il faut remarquer que les délais contenus dans l'article 61 sont limitatifs et que, dans tous les autres cas, ce sera la prescription de droit commun, ou trentenaire, qui devra s'appliquer (art. 2262 C. civ.).

On ne peut faire courir les délais des prescriptions qu'à partir du moment où une action est née. « Il n'est pas douteux, disent MM. Championnière et Rigaud, que cette règle et toutes celles qui en dérivent ne soient applicables aux matières d'enregistrement; supposer l'action prescrite avant qu'elle soit née serait un résultat absurde qu'il n'est pas permis d'imputer à un système de loi quelconque. »

Pour bien saisir l'étendue de l'article 61, il faut se placer au moment où le droit est acquis au Trésor. C'est ainsi que, pour la prescription de deux ans, on devra se reporter au jour du contrat afin de connaître la valeur des biens. Tout changement ultérieur dans la valeur ne pourrait modifier la base de la perception. En ce qui concerne la prescription de trois ans, le même principe s'applique. Il serait injuste de comprendre, dans une omission, des biens qui auraient pu,

par un événement quelconque, rentrer dans le patrimoine du défunt après la déclaration de succession. De même, pour la prescription de cinq ans; elle commence à courir à partir du décès pour l'héritier apparent. Mais si une pétition d'hérédité intervient et se trouve couronnée de succès, le délai de cinq ans ne commencera à courir qu'à compter du jour de la solution amiable ou judiciaire du litige engagé sur la procédure en pétition.

Si nous examinons maintenant le dernier alinéa de l'article 61 sur les suspensions de la prescription, nous constatons que la législation fiscale s'est écartée assez sensiblement du droit civil. Tout d'abord, la suspension dont parle cet article n'est autre que l'interruption visée par les articles 2252 et suivants du Code civil. En second lieu, la signification ne suffit pas, comme en droit civil, pour interrompre la prescription. Elle doit être enregistrée avant l'expiration des délais.

Enfin, nous trouvons dans l'article 61 une disposition exorbitante du droit commun : c'est l'effet particulier attribué à la discontinuation des poursuites pendant une année. Non seulement la péremption de l'instance fait acquérir irrévocablement la prescription, mais encore le droit d'action est détruit, bien que le premier délai pour la prescription ne soit pas expiré. Il convient, d'ailleurs, de remarquer que la péremption de l'instance, très spéciale à l'article 61, s'applique à la contrainte et non pas à la procédure elle-même qui serait engagée après opposition du contribuable. Si cette opposition n'existait pas, le receveur n'aurait d'autres moyens, pour ne pas laisser périmer la prescription, que de renouveler son action d'année en année.

En droit fiscal comme en droit civil, les injustices qui peuvent résulter du principe même de la prescription sont bien légères en comparaison des avantages qu'en retire l'intérêt général. Sans anticiper sur nos développements ultérieurs, constatons dès à présent que, depuis frimaire

an VII, les délais de prescription se sont allongés considérablement.

Poursuites et instances. — Comme tous les impôts indirects, et conformément à la règle fondamentale qui découle de l'article 88 de la loi du 5 ventôse an XII, les contestations afférentes aux droits d'enregistrement sont de la compétence des tribunaux civils, qui statuent en premier et dernier ressort, sauf recours en cassation. « La solution de difficultés, dit l'article 63, qui pourront s'élever relativement à la perception des droits d'enregistrement avant l'introduction des instances appartient à la Régie. »

Et l'article 64 ajoute : « Le premier acte de poursuites pour le recouvrement des droits d'enregistrement et le paiement des peines et amendes prononcées par la présente sera une *contrainte*; elle sera décernée par le receveur ou préposé de la Régie; elle sera visée et déclarée exécutoire par le juge de paix du canton où le bureau est établi et elle sera signifiée. L'exécution de la contrainte ne pourra être interrompue que par une opposition formée par le redevable et motivée, avec assignation à jour fixe devant le tribunal civil du département. Dans ce cas, l'opposant sera tenu d'élire domicile dans la commune où siège le tribunal. »

On s'est souvent demandé si la contrainte décernée par le receveur suffisait pour faire bénéficier l'Administration de l'hypothèque judiciaire contre le contribuable. Ce point a été très controversé. Au moment de la loi de frimaire, on penchait généralement pour l'affirmative, mais un arrêt de la Cour de cassation du 28 janvier 1828 (Dalloz, 5716) a spécifié, contrairement à ce qui avait été dit jusque là :

« L'avis du Conseil d'Etat des 16 et 25 thermidor an XII ne s'applique qu'aux contraintes que les administrateurs ont le droit de décerner en qualité de juges et sans que ces actes puissent être l'objet d'aucun litige devant les Tribunaux. » (Demante, II, p. 591.)

Nous ne développerons pas davantage cette question, qui

est du domaine de la procédure. Nous citerons pour mémoire, cependant, l'article 65 :

« L'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils de département. L'instruction se fera par simples mémoires respectivement signifiés. Il n'y aura d'autres frais à supporter par la partie qui succombera que ceux du papier timbré des significations et du droit d'enregistrement des jugements. Les tribunaux accorderont soit aux parties, soit aux préposés de la Régie qui suivront les instances le délai qu'il leur demande pour produire leurs défenses : il ne pourra, néanmoins, être de plus de trois décades. Les jugements seront rendus dans les trois mois au plus tard à compter de l'introduction des instances, sur le rapport d'un juge, fait en audience publique, et sur les conclusions du commissaire du Directoire exécutif : ils seront sans appel et ne pourront être attaqués que par voie de cassation. »

Des opérations à titre gratuit. — Avant d'étudier le régime fiscal propre aux donations et aux successions, résumons les grands principes qui sont communs à la liquidation de leurs droits :

1° Les tarifs ont été établis en raison des liens de parenté existant entre les parties. Ce principe, tout à fait équitable, ne date pas d'ailleurs de la loi de frimaire. Bien auparavant, les transmissions en ligne directe jouissaient d'un régime de faveur. Elles étaient exemptes de toutes taxes avant la Révolution, mais la loi de 1790 les imposa;

2° L'alliance, dans les deux modes de transmission, n'a jamais été soumise à un régime spécial. Les alliés, qui n'ont jamais la qualité de successibles, seront toujours considérés, pour le calcul des droits, comme non-parents. Solution conforme au droit civil dans son ensemble. Non complètement cependant, car, à certains égards, le droit civil n'assimile pas les alliés aux non-parents. Il suffirait de citer les empêchements à mariage. Mais cela ne constitue qu'une exception;

3° Enfin, le grand principe commun aux donations entre vifs et aux mutations par décès était celui de la *non-distrac-tion des charges* pour le calcul des droits. Nous aurons à dire ultérieurement ce que nous en pensons.

Nous en avons maintenant terminé avec les grandes lignes de la loi de frimaire qu'il a été nécessaire de revoir rapidement avant d'aborder notre sujet. Ce rapide aperçu a eu pour but de mettre le lecteur dans l'ambiance, de le situer dans le cadre où il va évoluer.

Nous allons maintenant étudier, en deux sections différentes, les donations entre vifs et les successions dans leur rapport avec la législation du 22 frimaire an VII. Ces sections seront développées de manière assez étendue. Tous les principes afférents aux donations et aux successions y seront traités, en ce qui concerne les parties demeurées intactes jusqu'à nos jours. Les changements intervenus depuis frimaire seront ensuite analysés dans les lois qui les ont sanctionnés.

SECTION PREMIERE

DONATIONS

I. — Donations ordinaires.

L'étude des donations proprement dites sera divisée en sept paragraphes :

- § 1. — Notions générales et caractères distinctifs de la donation.
- § 2. -- Conditions d'exigibilité du droit proportionnel.
- § 3. — Conditions diverses affectant la donation.
- § 4. — Liquidation du droit.
- § 5. — Dispositions dépendantes et indépendantes.
- § 6. — Dons manuels.
- § 7. — Tarifs.

§ 1. — NOTIONS GÉNÉRALES ET CARACTÈRES DISTINCTIFS
DE LA DONATION.

Nous ne nous étendrons pas sur le caractère juridique de la donation. Ce n'est pas le but de notre étude. Nous rappellerons seulement les principes présentant une connexion étroite avec le droit fiscal.

Comme tous les contrats, la donation n'est formée que par le concours de la volonté des parties et spécialement par l'acceptation *expresse* du donataire (art. 932 C. civ.). Remarquons de suite que cette acceptation expresse n'est pas requise dans les donations par contrat de mariage.

La donation est une transmission entre vifs à *titre gratuit*. La *gratuité* constitue donc un caractère essentiel de la libéralité au point de vue civil, et absolument nécessaire au point de vue fiscal, pour la perception du tarif applicable à ce contrat. La gratuité n'empêche pas cependant que la donation soit faite avec charges. Mais aux termes de la loi du 22 frimaire an VII (art. 14 et 15) le droit de donation est perçu *sans distraction de charges* (Dublincieu, cf. p. 639).

Cela constitue une entorse importante au parallélisme du droit fiscal et du droit civil. Logiquement, la matérialité de la donation, si je puis dire, devrait se mesurer par la différence entre l'étendue de la libéralité et l'importance des charges supportées par le donataire.

Le législateur de frimaire n'a fait aucune distinction entre la donation pure et simple et celle faite avec charges. Pour lui, il importait seulement qu'il n'y ait pas *équivalence*, et que le donateur ait été inspiré par l'*animus donandi* uniquement.

OBLIGATION ALIMENTAIRE ET OBLIGATION MORALE. — Pour l'*obligation alimentaire*, la loi de frimaire n'a jamais rendu applicable le tarif des donations. Cela s'explique. L'obli-

gation de cette nature constitue une charge légale. Celui qui ne l'exécute pas peut y être astreint. Le caractère de la donation s'appliquerait cependant à l'obligation alimentaire dans le cas où les services rendus par celui qui les doit légalement dépasseraient les besoins de celui qui les reçoit. Dans ce cas, il y a l'*animus donandi* pour la part excédant la limite de l'obligation naturelle. Un fils doit à ses parents, par exemple, suivant convention amiable, une rente annuelle de 6.000 francs destinée à faire face à leur subsistance, il leur verse une somme de 9.000 francs. Il y a donation à concurrence de 3.000 francs.

L'*obligation morale*, au contraire, supporte l'application du tarif des donations, car elle constitue une véritable libéralité; elle n'est, en effet, sanctionnée par aucune loi. Celui qui consent à l'accomplir est donc inspiré par le véritable *animus donandi*.

DONATIONS RÉMUNÉRATOIRES. — La donation rémunératoire a le caractère d'un contrat à titre onéreux, lorsque l'importance de la donation est l'équivalent d'un service *appréciable en argent* rendu par le donataire. Dans ce cas, le droit proportionnel applicable sera celui d'une dation en paiement, d'un louage d'industrie, etc..., suivant la nature du *contrat réel*.

La donation rémunératoire peut, au contraire, avoir le caractère d'un contrat à titre gratuit, quand son importance dépasse l'étendue du service rendu par le donataire. Dans ce cas, ainsi que nous le disions plus haut, le droit s'applique à toute la donation, sans restriction, sans qu'il soit possible de scinder la convention⁽¹⁾.

DONATIONS ONÉREUSES. — Une donation est onéreuse quand le donataire supporte une charge, dont l'importance peut d'ailleurs modifier la nature juridique du contrat.

(1) Aubry et Rau, t. VII, § 702, p. 379 et 380.

a) *Charges inférieures à la valeur des biens transmis.* —

Dans ce cas, la convention constitue, au point de vue fiscal, une libéralité *pour le tout*. On ne divise pas le contrat en deux parties : l'une constituant un contrat à titre onéreux, jusqu'à concurrence de l'importance des charges, et l'autre une disposition à titre gratuit pour le surplus des biens transmis⁽¹⁾. Quelquefois, cependant, il peut être décomposé par les parties, auquel cas la perception est également scindée. Exemple : un débiteur d'une somme de 50.000 francs désirant faire une libéralité à son créancier, lui donne une propriété d'une valeur de 100.000 francs, avec l'intention de compenser à due concurrence le montant de sa dette par cette donation.

Sur un contrat de ce genre, l'Administration percevra deux taxes : le droit de vente immobilière sur 50.000 francs et le droit de donation sur une somme égale. Il en serait autrement si le donateur ne spécifiait pas cette compensation et manifestait l'*animus donandi* en se réservant l'action en réduction, le retour légal, etc...

b) *Charges égales à la valeur des biens transmis.* — De toute évidence, il y a là contrat à titre onéreux donnant lieu à la perception du droit de vente ou d'échange, suivant les cas⁽²⁾.

Pour reprendre notre exemple précédent : si la propriété donnée ne valait que 50.000 francs, il y aurait dation en paiement.

La difficulté pour l'Administration est d'établir cette équivalence qui ne ressort pas toujours clairement du contrat; là encore, elle doit s'efforcer de déterminer la nature réelle de la convention.

c) *Charges supérieures à la valeur des biens transmis.* —

Nous nous trouvons ici en face d'une donation par le dona-

(1) Cass., 28 janv. 1818; *J. E.*, 6.044; Instr. 1713, § 12, 15 janv. 1844.

(2) Poitiers, 14 août 1850, *J. E.*, 43211; Castelsarrasin, 30 août 1884, *R. P.*, 6411.

taire apparent (ou d'un contrat à titre onéreux, en cas de doute) sur la valeur comparée des prestations fournies par les parties⁽¹⁾. Cette distinction basée sur l'évaluation respective des charges et des biens transmis n'a pas été admise par tous comme le critérium exact de la donation onéreuse.

Demante, dans ses *Principes de l'Enregistrement*, tome II, n° 391, dit :

« Les praticiens ont souvent recherché un critérium plus saisissant, un diagnostic en quelque sorte matériel et palpable. Il faut, a-t-on dit, s'attacher invariablement à la valeur de la chose donnée; et toutes les fois que les charges égalent cette valeur, l'acte dégénère en une vente. Cette doctrine est exagérée. La comparaison des valeurs est, sans doute, à considérer pour apprécier la sincérité de l'acte; c'est un des éléments du travail délicat de la perception; mais ce n'en est pas la considération exclusive. » (Demante, II, p. 253.)

Je ne partage pas l'opinion de Demante. La perception basée sur la distinction entre la valeur respective des biens transmis et les charges supportées par les donataires est la plus équitable et la seule rationnelle.

DONATIONS MUTUELLES. — Dans cette hypothèse, la perception est opérée sur la disposition principale ou sur la libéralité la plus importante.

CONVENTIONS CONSTITUANT DES LIBÉRALITÉS. — Ainsi que nous l'avons dit précédemment, ce que l'Administration doit rechercher dans sa perception, c'est la véritable nature du contrat. Les parties déguisent parfois une donation sous une autre convention. Elles peuvent le faire involontairement ou, au contraire, avec intention frauduleuse. Dans le premier cas, nous avons la donation indirecte. Dans le second, la donation déguisée proprement dite.

(1) Cass., 13 déc. 1883; Instr. 1999, § 3.

a) *Donations indirectes*. — Nous en trouvons dans la pratique de multiples cas d'application.

Dublineau, dans son *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, p. 644), nous cite les suivants :

« Exemples : remise de dettes, lorsqu'elle est inspirée par une intention de libéralités (Grasse, 25 juill. 1874, *R. P.*, 3960); renonciation par un héritier à son droit d'exiger le rapport des sommes données en avancement d'hoirie (Seine, 21 avril 1882, *J. E.*, 22104; Versailles, 1^{er} juillet 1887); renonciation par l'époux survivant aux récompenses dont les héritiers du prédécédé sont débiteurs envers la communauté (Seine, 8^e juill. 1871, *R., P.*, 3439). »

b) *Donations déguisées*. — L'Administration doit faire la preuve de ses allégations lorsqu'elle veut prouver l'existence d'une donation déguisée. Sa tâche n'est pas toujours facile, car il lui faut effectuer des rapprochements, souligner des coïncidences, évoquer des présomptions graves, précises et concordantes.

Reconnaissons d'ailleurs que si les fonctionnaires de l'Enregistrement connaissent particulièrement les actes susceptibles de fraude, ils ne doivent pas adopter des solutions *a priori* même lorsqu'elles sont étayées sur de fortes présomptions. Dans ce domaine, il n'y a que des cas d'espèces qui doivent être analysés par le fisc avec beaucoup de tact. Notons, enfin, que si le litige entre l'Enregistrement et le présumé délinquant abandonne les formes amiables pour être solutionné par la justice, cette dernière a un pouvoir d'appréciation souverain (Dublineau, p. 645).

Parmi les contrats ou actes juridiques se prêtant le plus fréquemment à des donations déguisées, nous pouvons citer :

L'obligation dans laquelle une personne se reconnaît débitrice envers une autre d'une somme qu'elle n'a jamais reçue (1).

(1) Cass., 11 févr. 1896, *J. E.*, 24938.

L'apport en mariage, qui déguise fréquemment une donation par les parents de l'époux qui effectue l'apport ⁽¹⁾.

La constitution de rente viagère dans laquelle le créancier aliène un capital sans augmentation substantielle de revenus à son profit ⁽²⁾.

La cession de créance, quand le contrat a été consenti moyennant un prix que le cédant n'a jamais encaissé ⁽³⁾.

Nous arrêterons ici une énumération que nous pourrions faire plus longue. Elle suffit à souligner certains cas assez fréquents de donations déguisées.

Après avoir étudié les caractères distinctifs de la donation nous allons voir dans quelles conditions le droit proportionnel est exigible.

§ 2. — CONDITIONS D'EXIGIBILITÉ DU DROIT PROPORTIONNEL.

« La donation entre vifs, dit l'article 894 du Code civil, est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte »

Pour l'application du droit proportionnel, nous trouvons donc deux conditions essentielles :

a) *Le dépouillement actuel et irrévocable du donateur;*

b) *Et l'acceptation expresse du donataire.*

a) DÉPOUILLEMENT ACTUEL ET IRRÉVOCABLE DU DONATEUR. —

Dans l'esprit des rédacteurs du Code civil, le dépouillement du donateur devait entraîner *la tradition*. C'était la conséquence logique de l'adage « donner et retenir ne vaut ». Mais plus tard, l'existence de la *tradition réelle* ne fut plus exigée. Il importait seulement « que le donateur se dépouil-

(1) Cass., 20 mars 1855, S. 55. 1. 271; R. P., 376.

(2) Cass. req., 26 mai 1903; Instr. 3120, § 2.

(3) Muret, 28 mars 1863, J. E., 17724.

lât irrévocablement *du droit qu'il entendait concéder au donataire* », ce qui éliminait toutes conditions potestatives.

Nous examinerons la validité des conditions diverses pouvant affecter la donation. Etudions cependant le cas particulier où la somme donnée est stipulée payable au décès du donateur.

Somme payable au décès du donateur. — A première vue, cela ne paraît pas correspondre à la définition de la donation. Le donateur gardant, durant sa vie, la jouissance de la somme, ne se dépouille pas *actuellement*. Quelle interprétation donner à ce dessaisissement actuel ? Nous en trouvons l'explication dans une Instruction célèbre de l'Administration, n° 1132, § 6, consacrée d'ailleurs par la jurisprudence.

« La donation d'une somme, *payable après le décès du donateur*, est réputée entre vifs, et à ce titre donne ouverture à la perception du droit proportionnel, si le donateur se dessaisit actuellement de la propriété de cette somme, et lors même qu'il s'en réserverait l'usufruit, ou que le capital ne produirait pas d'intérêts jusqu'au décès (Cass., 15 mars 1823, Instr. 1166, § 6); lors même aussi qu'il stipulerait le droit de retour en cas de prédécès du donataire, et qu'il n'accorderait ni hypothèque ni autre garantie pour assurer le paiement.

» Au contraire, la donation d'une somme à *prendre sur la succession du donateur* et ne produisant pas d'intérêts payables avant l'ouverture de cette succession est réputée à cause de mort, en quelque forme qu'elle soit, consentie et acceptée et ne donne pas lieu à la perception actuelle du droit proportionnel, lors même que le donateur stipulerait, dès aujourd'hui, une hypothèque sur ses biens présents (ce qui caractérise surtout la donation éventuelle, c'est la condition de survie du donataire (Cass., 23 juill. 1886, S., 66. 1408).

» Mais si le donateur d'une somme d'argent, à *prendre sur*

*sa succession, s'oblige à en payer les intérêts pendant sa vie, cette stipulation de jouissance a un effet actuel et non subordonné à l'événement du décès, et le droit proportionnel doit être perçu à raison de la jouissance. » (Dublineau, *Traité de l'Enregistrement*, p. 633.)*

Le critérium essentiel de la distinction à faire paraît être le point de savoir si la donation est soumise à une condition pure et simple, c'est-à-dire si elle est éventuelle ou si son exécution est seulement retardée par la fixation d'un terme.

L'avis général de la doctrine et de la jurisprudence est le suivant : dans le premier cas, la donation n'existe pas encore; on ne peut donc percevoir le droit proportionnel; dans le second, au contraire, la donation est caractérisée. Sa constitution juridique est nettement définie. Les effets du contrat sont simplement retardés. Le droit proportionnel doit donc être perçu.

Sans nous étendre davantage sur cette question de pur droit civil, retenons que la jurisprudence a admis que les stipulations de réserve d'usufruit, de droits de retour ne constituent pas une entorse à l'adage « donner et retenir ne vaut ». Les donations faites sous des réserves de cette nature sont donc parfaitement valables et donnent lieu à la perception du droit proportionnel.

Ces réserves n'empêchent donc pas le dessaisissement du donateur. Le donataire peut prendre des mesures conservatoires et concourir, le cas échéant, avec d'autres créanciers du donateur, si ce dernier meurt insolvable.

b) ACCEPTATION DU DONATAIRE. — La donation n'est parfaite que lorsqu'elle a été acceptée par le donataire. A ce moment seulement le droit proportionnel devient exigible (Dublineau, p. 634).

1° Si le donateur comparaît seul, l'acte sera soumis au droit fixe, comme une simple déclaration ou un acte innommé.

2° Si le donataire comparaît, mais n'accepte pas expressément, l'acte ne doit pas donner lieu non plus à la perception du droit proportionnel.

La question a été cependant assez controversée. La jurisprudence a admis fréquemment que la comparution du donataire équivalait à une acceptation. Mais la doctrine, se reposant sur les termes de l'article 932 du Code civil a soutenu que cette acceptation devait être *expressément* insérée au contrat sous peine d'inexistence de ce dernier.

L'opinion de la doctrine semble évidemment plus en harmonie avec la pensée du législateur qui a parlé de *termes exprès*.

3° Si l'acceptation intervient par un acte ultérieur, elle doit être faite dans la forme des donations et notifiée au donateur. La notification, dans ce cas, a été instituée dans l'intérêt du donateur, pour empêcher ce dernier de disposer de bonne foi des biens donnés.

Dans la dernière hypothèse, il faut donc distinguer trois stades dans la perception des droits.

α. Le donateur comparaît seul : perception du droit fixe.

β. Le donataire accepte dans un acte ultérieur; le droit proportionnel devrait être logiquement perçu puisque l'acte semble être parfait. Il ne l'est cependant point tout à fait et ne devient complet que par la notification au donateur.

γ. Au moment de la notification, le droit proportionnel devient donc exigible *sur l'acceptation*. En pratique, et par dérogation au droit civil, l'Administration le perçoit généralement sur l'acceptation, avant même la notification.

Cet usage est irrégulier, car si la donation était révoquée au moment de la notification, le droit proportionnel perçu par anticipation serait restituable ⁽¹⁾.

Conformément à ce que nous avons vu dans les dispositions générales, l'Administration n'a pas à se faire juge des

(1) Délib. 25 mai 1843 (D. 3698); Sol. 21 mars 1872 (*Rép. gén.*, 6892).

irrégularités ni à s'enquérir des vices de forme et de fond du contrat. Dans tous les cas, elle perçoit le droit proportionnel, même si l'acceptation n'a pas été régulière.

Cette opinion a été admise unanimement par la doctrine, mais très discutée par la jurisprudence (Cass., 1^{er} août 1836, S., 36. 1. 1910).

§ 3. — CONDITIONS DIVERSES AFFECTANT LA DONATION. RETOUR CONVENTIONNEL.

A. — CONDITIONS.

Les principales modalités pouvant présenter un intérêt certain pour la perception du droit d'enregistrement sont :

Les conditions suspensive, résolutoire, potestative, alternative, facultative, la donation avec charges et la donation à terme.

a) CONDITION SUSPENSIVE. — 1^o *Avant la réalisation de la condition.* — Le contrat ou l'acte juridique est en germe, en puissance et n'aura son existence propre qu'à la réalisation de la condition.

Le droit proportionnel ne sera perçu que si cette dernière se réalise.

L'acte soumis à cette condition est seulement assujetti au droit fixe avant son arrivée.

Exceptionnellement, cependant, le droit proportionnel est perçu sur le contrat lui-même. Il en est ainsi pour le contrat de mariage dont l'existence, on le sait, est soumise à celle du mariage même. Le droit proportionnel est immédiatement perçu, mais serait sujet à restitution si le mariage n'avait pas lieu.

2^o *Après la réalisation de la condition.* — α. Si la condition suspensive ne se réalisait pas, le droit proportionnel ne serait jamais perçu.

β. Si, au contraire, elle se réalise, l'acte juridique prend

vie et le droit proportionnel est dû rétroactivement. En conséquence de cette rétroactivité, le tarif applicable est celui en vigueur au jour du contrat⁽¹⁾.

Au moment de l'arrivée de cette condition, une déclaration doit être faite à l'Enregistrement dans le délai fixé par la loi.

Dans tous les cas, le droit fixe précédemment perçu ne doit pas être considéré comme un acompte sur le droit proportionnel; il reste acquis au Trésor.

b) CONDITION RÉSOLUTOIRE. — Comme pour la condition suspensive, distinguons les périodes antérieure et postérieure à la réalisation de la condition.

1° *Avant la réalisation de la condition.* — Le droit proportionnel est perçu immédiatement. L'acte juridique affecté d'une condition de cette nature existe, en effet, dès le début. Le droit proportionnel perçu à l'origine ne sera jamais restitué, quel que soit l'événement qui intervienne par la suite⁽²⁾. La loi du 18 janvier 1892 a prévu certains cas, cependant, donnant lieu à restitution des droits. Mais ces cas étant étrangers aux donations et aux mutations par décès, nous n'en ferons pas état ici.

2° *Réalisation amiable de la condition.* — Le contrat peut être réalisé par l'effet d'une condition résolutoire tacite ou expressément stipulée.

Condition tacite. — Par exemple, un contrat est révoqué volontairement pour inexécution des conditions. Dans ce cas, le droit proportionnel est dû sur la résolution. Rien ne serait plus facile, en effet, à réaliser qu'une entente frauduleuse entre les parties à l'effet de simuler une inexécution des charges dans le seul but de résoudre un contrat, ce qui préjudicierait gravement aux droits du fisc. C'est l'écueil

(1) D. n° 293; Champ. et Rig., n° 696; Cass., 5 août 1840, S., 40.1. 766.

(2) Naquet, I, n° 93; Wahl I, n° 204; Cass. civ., 19 juin 1926, S., 27. 447,

que le législateur a voulu éviter en rendant le droit proportionnel exigible dans ce cas.

Condition expressément stipulée. — Ici, la question a été assez vivement controversée. Certains auteurs ont soutenu que, dans ce cas, le droit fixe seul était dû : « L'aliénateur restauré reprend sa chose *jure suo, non jure cesso*, par la seule force de son titre primitif, non par l'effet d'une nouvelle investiture. »

L'Administration n'a pas admis cette solution et son opinion a prévalu. D'après elle, « quelle que soit la nature de la condition résolutoire, la constatation, par acte volontaire, de son accomplissement motive la perception du droit proportionnel ».

Résiliation dans les vingt-quatre heures. — Nous indiquons ici pour mémoire qu'un contrat dont la résiliation pure et simple est constatée dans les vingt-quatre heures par un acte authentique ne supporte qu'un seul droit proportionnel.

3° *Résolution judiciaire.* — Nous venons d'examiner les cas de résiliation amiable des contrats. Nous renvoyons le lecteur aux développements ci-après pour l'étude des conséquences fiscales de la résolution judiciaire.

c) *CONDITIONS POTESTATIVES.* — Aux termes de l'article 944 du Code civil « est nulle toute donation entre vifs faite sous des conditions dont l'exécution dépend de la seule volonté du donateur ». Bien que le contrat soit frappé de nullité, il n'en présente pas moins le caractère d'une donation. Nous savons d'autre part que l'Administration n'a pas à se faire juge de la validité des contrats qui lui sont soumis. En l'occurrence, elle percevra donc le droit proportionnel.

d) *DONATIONS ALTERNATIVES.* — Pour les donations de ce genre, le droit proportionnel est perçu sur les biens dont l'estimation est la moins forte. Si, à l'avenir, les parties, usant de leur faculté d'option, conviennent de changer le bien transmis, on liquide les droits à nouveau sur la valeur

du bien choisi; le droit complémentaire est exigible, le cas échéant, si cette valeur est supérieure à celle du bien qui avait été l'objet de la première transmission⁽¹⁾. Nous en voyons une application assez fréquente dans les contrats de mariage. Les donateurs font parfois aux-futurs époux la donation alternative soit d'un capital, mobilier ou immobilier, soit d'une rente viagère.

e) DONATIONS FACULTATIVES. — Notre but n'étant pas de nous livrer à des développements de droit civil pur, nous renvoyons nos lecteurs aux ouvrages compétents pour étudier la différence essentielle existant entre les donations alternatives et les donations facultatives.

Nous supposons donc connue la nature juridique de ces deux modalités de contrats.

Dans la donation facultative, le droit proportionnel est exigible sur la valeur de l'objet, « certain, dès le principe ». Si, par la suite, le donateur transmet le bien *facultatif*, on liquide à nouveau le droit sur la valeur de ce bien, et l'Administration réclame le droit complémentaire, s'il y a lieu⁽²⁾. Remarquons que si le bien transmis *in facultate* n'était pas celui prévu dans la donation, l'Enregistrement serait fondé à percevoir le droit de vente, car il y aurait une véritable dation en paiement.

f) CONDITIONS IMPLICITES. — Dans les trois seuls cas de révocation des donations énumérés par le Code civil (art. 954 à 956), il y a résolution implicite du contrat.

Ce point étant particulièrement important, nous allons étudier successivement les applications fiscales de ces cas de révocation.

1° *Inexécution des charges*. — Nous avons déjà vu précédemment que les résolutions amiables des contrats étaient

(1) Sol., 9 avr. 1825. Instr. 1173, § 3.

(2) Instr. 1173, § 3.

soumises au droit proportionnel. La révocation d'une donation pour inexécution des charges rentre dans la même catégorie. Comme nous le disions, le fait pour un donataire de se dérober à l'accomplissement des conditions ou charges de la donation risquerait de masquer fréquemment une résolution volontaire du contrat et constituerait une manœuvre frauduleuse.

« A l'égard de la résolution, dit Bosquet, il faut considérer si la condition est au pouvoir de celui qui devait la remplir, parce que si elle ne dépend d'aucune autre personne, l'inexécution serait considérée comme un moyen de se départir d'un contrat parfait et de voiler une résolution volontaire sous les apparences d'une résolution forcée. » (Demante, II, p. 254.)

Mais quelle est la nature exacte du droit proportionnel afférent à cette rétrocession du donataire au donateur? Certains ont vu l'application d'un droit de donation. Cette opinion est d'ailleurs erronée, car l'*animus donandi* fait totalement défaut à celui qui rétrocède.

Nous ne pouvons donc y voir que l'application d'un droit de transmission à titre onéreux. Un arrêt de Cassation du 22 mai 1844 nous dit :

« C'est à ce titre (c'est-à-dire à titre onéreux) puisque c'est comme ressentant préjudice du manque d'accomplissement des conditions qu'il avait imposées à sa libéralité, que le donateur poursuit devant les tribunaux la cessation et la réparation du dommage par la demande en révocation du contrat de donation. » (Demante, II, p. 255.)

2° *Ingratitude*. — Sur l'application fiscale de ce cas de révocation, une grosse controverse a été soulevée.

Contrairement à la révocation pour inexécution des charges, au résultat de laquelle toutes les aliénations et charges hypothécaires, privilégiées ou autres, consenties par le donataire, sont résolues *ipso jure*, il est expressément stipulé aux termes de l'article 958 du Code civil :

« Que la révocation pour cause d'ingratitude, ne préjudiciera ni aux aliénations faites par le donataire, ni aux hypothèques et autres charges réelles qu'il aura pu imposer sur l'objet de la donation, pourvu que le tout soit antérieur à l'inscription qui aurait été faite de la demande en révocation, en marge de la transcription prescrite par l'article 939. »

Nous pouvons remarquer, d'autre part, que dans ce cas de révocation il n'y a guère à craindre de collusion frauduleuse entre le donateur et le donataire à cause du caractère odieux des faits et actes pouvant engendrer cette révocation. Cette dernière ne semble donc pas inhérente au contrat lui-même; elle « paraît procéder d'une cause nouvelle », et doit être soumise, comme telle, au droit proportionnel. En réalité, cette question a été l'objet d'une discussion serrée et il faut reconnaître que les défenseurs de chaque thèse ont su se servir d'arguments de valeur.

Dumoulin, suivi de loin par une délibération du Conseil d'administration en date du 30 janvier 1829 (*J. E.*, 9279) a vu dans le retour du bien transmis au donateur, pour cause d'ingratitude, une stipulation tacite s'intégrant d'une manière intime dans le contrat lui-même.

Demante s'est fait, depuis, le défenseur de cette thèse en s'exprimant ainsi :

« Il me semble meilleur de maintenir, avec Dumoulin, que le retour de la chose au donateur procède d'une cause inhérente au contrat. Où trouver ailleurs le principe de la réinvestiture ? La volonté du donataire y est récalcitrante; la volonté du juge y est inefficace. » (*Principes de l'Enregistrement*, II, p. 251.)

La thèse inverse avait été exposée pour l'application du centième denier par le Commentateur des Tarifs de 1722 (p. 335), lequel dit, au contraire :

« Les aliénations se résolvent par l'effet d'une cause survenue de nouveau, quant la résolution se fait en vertu d'un

droit qui compète de nouveau au vendeur ou bailleur, *ex vi supervenientis novi facti*; par exemple, lorsque le vendeur rentre dans l'héritage par lui vendu en vertu d'une nouvelle convention avec l'acquéreur... Il en est de même de la résolution d'une donation pour cause d'ingratitude, parce qu'en ce cas la résolution n'est point une condition imposée dans la donation; le donateur avait donné absolument et sans réserve, et l'héritage n'en lui est adjugé qu'à titre de dommages et intérêts... Les résolutions qui arrivent par l'effet d'une cause nouvelle, soit qu'elles soient volontaires ou forcées, sont toujours sujettes au droit du centième denier. » (Demante, II, p. 257.)

Plus près de nous, la jurisprudence, fort rare en cette matière, a peu éclairé ce point si controversé. Mais une solution de l'Administration, en date du 18 juillet 1876 (*R. P. Garnier*, p. 4702), porte :

« La révocation pour cause d'ingratitude ne procède pas d'une nullité radicale, puisqu'elle laisse subsister les droits réels conférés aux tiers par le donataire (C. civ., art. 958); elle opère au profit du donateur une véritable mutation passible, au point de vue de l'enregistrement, du droit de 4 p. 100. » (Demante, II, p. 258.)

En ce qui me concerne, je ne partage pas l'opinion de Demante et je pense qu'il n'est pas possible d'incorporer la gratitude dans l'existence juridique du contrat de donation.

Je vois, dans la révocation pour cause d'ingratitude, une sanction contre l'attitude répréhensible du donataire, et dans la révocation pour cause d'inexécution des charges, une restauration d'un ancien ordre de choses, parce que les modalités mêmes du contrat ont été violées.

Entre les deux cas de révocation, il m'apparaît exister une différence essentielle : dans le premier, la résolution est provoquée par une cause étrangère à la constitution propre du contrat; dans le dernier, elle est le résultat d'une désagrégation de cette constitution. Logiquement, la révocation

pour cause d'inexécution des charges devrait supporter le droit fixe. Nous avons vu que, seule la crainte d'une entente frauduleuse entre les parties a empêché le législateur d'adopter cette solution. Mais dans la révocation pour ingratitude, il y a vraiment une cause nouvelle opérant la rétrocession et devant entraîner, sans doute possible, l'exigibilité du droit proportionnel.

3° *Survenance d'enfant*. — Ici, aucune difficulté ne peut être soulevée. Nous n'avons qu'à appliquer purement et simplement les principes généraux de la condition résolutoire. La restauration du donateur dans les biens antérieurement transmis par lui entraînera donc l'application du droit fixe (1).

g) *DONATION A TERME*. — Pendant longtemps, la donation, pour être valable, devait être accompagnée d'une tradition réelle de la chose. Dès le xvi^e siècle, pourtant, on admit la validité des libéralités faites avec réserve d'usufruit. En droit civil, on s'est tenu strictement à la nomenclature des conventions interdites (art. 943 à 946) et l'on a admis la validité de la réserve d'usufruit et du retour conventionnel. Avec le Code civil, il est donc admis que la propriété est transférée, et par suite le droit proportionnel exigible quand la donation est consentie avec un terme fixé pour la jouissance du donataire. Cela constitue une grave modification du vieux droit français. Il est cependant logique d'admettre que l'on puisse faire donation d'une nue propriété à l'instar d'une pleine propriété ou d'un usufruit.

C'est ce qui résulte clairement de l'article 949 du Code civil qui a reproduit fidèlement la pensée du rédacteur de la seconde Coutume de Paris.

Sans anticiper sur nos prochains développements, constatons que, par la suite, la Cour de cassation s'est montrée

(1) Bosquet, *Donations entre vifs*, § XII; C. R., 470; D., 2528; Rép. gén., 14394.

de plus en plus conciliante avec la prohibition du principe « donner et retenir ne vaut. » Deux arrêt célèbres (Cass., 19 févr. 1878, S., 78. 1. 213; et Cass., 1^{er} avril 1895, D. 95. 1. 335) ont en effet légitimé des changements, modifications, démolitions, exécutés par le donateur sur un immeuble par lui donné avec réserve d'usufruit. C'est une extension assez large du principe.

Sous l'empire de la loi de frimaire, la donation en nue propriété supportait les mêmes droits qu'une donation en toute propriété. Plus tard, cette injustice sera réparée par la défalcation obligatoire de la valeur de l'usufruit pour le calcul de l'impôt. Avant cette équitable correction de la loi de frimaire, la jurisprudence avait déjà admis que, dans le cas où le donataire en nue propriété transmettrait ultérieurement la même nue propriété, cette dernière ne supporterait d'impôt sur la valeur de la pleine propriété, que défalcation faite de la valeur de l'usufruit. Cette dernière, par une sorte de présomption légale, équivalait à la moitié de la valeur de la pleine propriété. On estimait qu'il suffisait d'avoir acquitté une seule fois les droits « d'expectative de l'usufruit ».

B. — RETOUR CONVENTIONNEL

Le retour conventionnel constitue, avec la réserve d'usufruit, la seule exception valable à la règle « donner et retenir ne vaut ». Comme la réserve d'usufruit, la stipulation du retour conventionnel constitue bien une contradiction assez flagrante avec le principe du dépouillement actuel et *irrévocable* de l'objet donné.

Il y a entre le retour conventionnel et la condition potestative une différence fondamentale. Dans cette dernière, en effet, l'acte juridique est soumis à l'existence d'un fait dominé par la volonté d'une partie contractante. Le retour conventionnel comme le retour légal d'ailleurs, est une

rétrocession motivée par un événement indépendant de la volonté des parties.

L'institution du droit de retour légal ou conventionnel a été créée pour un motif d'ordre sentimental, pourrait-on dire; elle a été inspirée par une interprétation exacte le plus souvent de la pensée du donateur. Ce dernier est censé faire un sacrifice à ses enfants, mais ne pas consentir un renoncement au profit de leurs héritiers ou de leur postérité. Pour vulgariser l'idée, on a dit que le donateur préférerait ses enfants à lui-même, mais qu'il se préférerait aux héritiers de ses enfants.

Ce n'est pas ici la place de développer juridiquement la comparaison entre le retour légal et le retour conventionnel. Il y aurait beaucoup à dire à ce sujet. Il faut pourtant en parler car la question est d'une importance primordiale. Sur ce point, le droit fiscal suit, pas à pas, le droit civil.

Le retour légal (nous ne l'envisagerons que lorsqu'il s'exerce au profit de l'ascendant donateur) constitue une dévolution anormale, ainsi appelée parce que réglée non par la qualité des successibles mais par le régime des biens transmis. Nous savons que, dans l'occurrence, l'ascendant donateur bénéficiant de ce droit de retour prend le bien transmis dans l'état où il se trouve. En cas de retour conventionnel stipulé expressément, le bien est recueilli par le donateur *tel qu'il a été donné*. Les aliénations ou charges de toutes sortes sont donc entièrement anéanties.

Nous voyons l'intérêt capital pour l'ascendant donateur à se réserver ce droit.

Si nous remarquons, d'autre part, que l'ascendant devenu successeur anormal est tenu, comme tout héritier en paiement des dettes, tandis que l'ascendant usant du droit de retour conventionnel ne subit jamais l'action des créanciers du donataire, nous aurons le deuxième critère de la distinction entre les deux droits de retour.

Que devons-nous conclure de cette brève comparaison au

point de vue fiscal ? Quand il y a retour légal, l'ascendant acquitte les droits de mutation par décès sur la valeur des biens recueillis par lui. Solution logique puisqu'il est héritier. Dans le cas du retour conventionnel, aucun droit proportionnel n'est encouru sur la rétrocession. C'est l'application naturelle de la condition résolutoire.

L'instruction générale du 22 février 1808, n° 366, § 18, nous dit :

« Lorsque cette clause est formellement exprimée dans la donation, le donateur entre dans le bien donné, par une suite nécessaire de la première convention; ce retour à la propriété est un des cas prévus par l'acte primitif *qui a payé ce qui était dû pour tous les effets qu'il devait produire* et aucun droit nouveau n'est exigible. » (Demante, II, p. 251, n° 589.)

La créance du donateur doit, du reste, être déduite de la succession du donataire, lorsque le retour a été stipulé pour des sommes d'argent ou des choses fongibles.

§ 4. — LIQUIDATION DU DROIT DE DONATION.

Pour la liquidation du droit, il faut distinguer suivant que la donation est mobilière ou immobilière.

A. — DONATIONS MOBILIERES

Aux termes de la loi de frimaire (art. 14, § 8), « la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel... pour les transmissions entre vifs à titre gratuit... *par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges.* »

Cette règle générale, qui s'applique notamment aux donations d'objets mobiliers, comporte des exceptions. Parmi les plus importantes, nous citerons :

a) CRÉANCES. — Les cessions de créances à *titre onéreux* sont fréquemment consenties moyennant un prix inférieur

au montant nominal de la créance. Cette différence peut provenir soit d'une dévaluation de la créance, soit d'une manœuvre spéculative du cessionnaire. En l'occurrence, le droit proportionnel est perçu sur le prix de la cession.

Mais pour les cessions de créances à *titre gratuit* il en est autrement. Craignant sans doute une estimation fantaisiste, le législateur a décidé que le droit serait perçu sur le *capital nominal*, et non sur la déclaration estimative des parties⁽¹⁾.

Cependant, quand la créance est en partie irrécouvrable, dans le cas d'une créance litigieuse ou d'une créance sur un failli, par exemple, l'Administration admet une réduction du montant nominal; les droits seront perçus sur la valeur probable de la créance ou de dividendes escomptés. Si, par la suite, les créanciers donataires recouvrent des sommes supérieures à celles mentionnées dans le contrat, l'Enregistrement sera fondé à percevoir un droit complémentaire.

b) VALEURS MOBILIÈRES. — Si ces valeurs figurent à la cote en bourse, on liquidera le droit proportionnel sur le cours moyen du jour de la donation⁽²⁾. Pour les valeurs incotées, on prend comme base la déclaration estimative des parties, sous réserve, bien entendu, du droit de regard de l'Administration.

« La valeur des actions de la Banque de France se règle, en cas de mutation entre vifs à titre gratuit ou par décès, d'après le cours moyen de la Bourse de Paris au jour de l'acte ou du décès, et, à défaut de bourse ce jour-là, d'après le cours de la veille. » (Déc. min. Fin., 27 août 1846; Instr. 747; *J. Lyon*, 29 août 1843.)

Cette décision a été appliquée à toutes les actions de cette nature dont le cours est coté à la Bourse, soit de Paris, soit des autres villes.

(1) Cass., 24 avril 1861, S., 61. 1. 643; Instr. 2201, § 5.

(2) Lyon, 29 août 1843, *J. E.*, 43446.

c) RENTES. — « Pour les rentes créées avec expression de capital, le droit est dû sur le capital constitué, sans tenir compte de l'estimation qui pourrait être faite (Loi frimaire, art. 14, n° 7), et, pour les rentes créées sans expression de capital, sur le capital formé soit de 20 fois la rente perpétuelle, soit de 10 fois la rente viagère (même loi, art. 14, 19).

» S'il s'agit d'une rente temporaire, il y a lieu de recourir à la règle générale et d'exiger une déclaration estimative des parties, sauf l'exercice du droit de contrôle de l'Administration. »

« Des décisions judiciaires ont reconnu qu'une rente temporaire ne peut jamais être capitalisée par un chiffre inférieur à 10 et supérieur à 20. C'est alors ce dernier taux de capitalisation qui doit être adopté si la durée de la rente est supérieure à vingt ans (Mirande, 14 août 1902; *R. E.*, 3139; Auch, 9 mars 1904, *R. E.*, 3594). » (Dublineau, p. 648, n° 1105.)

B. — DONATIONS IMMOBILIERES

Aux termes de l'article 15, n° 7, de la loi de frimaire :

« La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel... pour les transmissions de propriété entre vifs, à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par décès par l'évaluation qui sera faite et portée à 20 fois le produit des biens ou le prix des baux courants, sans distinction des charges. »

Il faut avouer que ce mode uniforme de capitalisation par 20 était un peu primitif. Les revenus immobiliers sont, en effet, très différents les uns des autres et sont fonction d'un nombre considérable de facteurs. Les immeubles d'une même valeur peuvent être loués de manière très différente. Inversement, un même taux de loyer a pu être appliqué à des immeubles de valeurs inégales. Telle propriété, momen-

tanément mal exploitée, sera capitalisée à un chiffre très inférieur à celle de même qualité cultivée de manière exemplaire. Voilà un aperçu des lacunes de cette disposition, qui avait le seul mérite de la simplicité.

Le paragraphe 7 a été remanié profondément par les lois du 21 juin 1873, du 23 février 1901 et du 26 décembre 1908, que nous retrouverons ultérieurement.

a) IMMEUBLES LOUÉS. — Le bail courant, c'est-à-dire non encore expiré, consenti aux termes d'un acte authentique, servait de base irréfutable à la liquidation du droit proportionnel.

« Les baux courants, quels qu'ils soient, doivent toujours servir de base pour l'estimation du produit des biens transmis à titre gratuit ou par décès. » (Cass., 12 ou 13 févr. 1809 et 23 févr. 1818; *J. E.*, 3960.)

« Quelque courte qu'en soit la durée. » (*J. Sarreguemines*, 1^{er} août 1837; *J. E.*, 11830; *M. E. N.*, 4733, § 37.)

« ... Quel qu'ait été le prix des baux anciens, et quelle que soit la solvabilité du preneur actuel. » (*J. Avignon*, 5 août 1830; *J. E.*, 13062. 1; *M. E. N.*, 9611, § 73.)

« ... Que le bail ait été consenti par le propriétaire ou par un tiers, par exemple le mari, au nom de sa femme, comme chef de la communauté. » (Cass., 3 mars 1840; Instr. 1618, § 5; *J. E.*, 12484; C. 3708; *B. E. N.*, 5467; Tr. 322.)

Les locations verbales, de leur côté, ne pourraient être prises en considération.

« On ne peut prendre pour base d'évaluation de prétendues locations verbales. Ces prétendues locations doivent d'autant plus être écartées que l'évaluation qu'on voudrait en tirer se trouverait contredite par celle résultant de baux écrits, qui, à supposer qu'on ne pût les envisager comme courants au temps du décès, devaient néanmoins, de l'aveu même des héritiers, commencer à une époque très rapprochée du décès. » (Cass., 30 mars 1808; *J. E.*, 9930.)

« La production d'une quittance de loyer qui ne renferme

ni les conditions, ni la durée, ni les charges d'un bail, ne suffit pas pour constater l'existence d'un bail courant à l'époque de l'ouverture de la succession. » (Cass., 12 févr. 1835; *J. E.*, 11119; *M. E. N.*, 3513; Instr. n° 1490, § 2.)

Nous voyons que la jurisprudence avait donné une acception très stricte au terme « bail courant ».

b) IMMEUBLES NON LOUÉS. — Pour les immeubles qui n'étaient assujettis à aucune location, le contribuable pouvait se défendre assez facilement en sous-évaluant le revenu. L'Administration avait bien un droit de regard en provoquant l'expertise, mais pratiquement, à cette époque comme maintenant, elle n'en usait qu'avec modération : elle l'utilisait quand elle avait tous les éléments probants dans son jeu.

Elle ne considérait pas la contribution foncière comme base indiscutable de la liquidation du droit. A défaut de baux courants ou d'expertise, les juges pouvaient prendre comme documents soit l'évaluation dans un acte de partage, soit une expertise des mêmes biens faite contradictoirement entre l'Administration et l'auteur de la donation (Cass., 31 déc. 1823; 1^{er} déc. 1835; Instr. 1513, § 54; Instr. 1537, sect. 2, n° 265; *J. E.*, 11389; *M. E. N.*, 1884).

L'Administration ne procédait d'ailleurs à l'évaluation par expertise qu'à défaut de baux courants ou d'autres actes pouvant permettre d'apprécier le revenu de l'immeuble. C'est ce qui résulte de l'article 19 de la loi de frimaire.

Si les parties estimaient le revenu à un chiffre inférieur au montant du loyer, l'Enregistrement se bornait à décerner contrainte contre le délinquant. Quant il y avait lieu à expertise, cette dernière devait être faite équitablement, en tenant compte par exemple des non-valeurs et des grosses réparations à effectuer. Le délai pendant lequel l'Administration avait la faculté de requérir l'expertise se prescrivait par deux ans, qu'il s'agisse de donations onéreuses ou purement gratuites.

« Le délai pour requérir l'expertise des immeubles compris dans une donation faite à titre onéreux est de deux ans, comme pour les donations purement gratuites, et non d'une année. » (Cass., 7 juill. 1840; 15 janv. 1844; 7 août 1844; 19 févr. 1845; *J. E.*, 12543, 13437, 13570; *N.*, 11887, 12309; *C.*, 5786, 6768, 6902, 7078; *M. E. N.*, 6880, 7070, 7329; *J. Epinay*, 30 mai 1845; *M. E. N.*, 7479.)

C. — TRANSMISSIONS DE NUE PROPRIÉTÉ ET D'USUFRUIT

Nous trouvons à ce sujet dans la loi de frimaire des solutions très curieuses et remarquables surtout par leur illogisme.

Aux termes de l'article 14, n° 11, « l'usufruit transmis à titre gratuit s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet ». Il s'agit des donations mobilières. Pour les donations immobilières, nous trouvons une disposition analogue. Puis, dans l'article 15, n° 7, il est énoncé : « Pour les transmissions d'usufruit seulement, soit entre vifs à titre gratuit, soit par décès..., la valeur est déterminée par l'évaluation, qui en sera portée à 10 fois le produit des biens ou le prix des baux courants, aussi sans distraction des charges. »

Ce mode d'évaluation de l'usufruit ne constitue pas un des plus beaux titres de gloire du législateur de frimaire. L'évaluation uniforme à la moitié de la valeur en pleine propriété du bien donné est un procédé grossier. La valeur d'un usufruit est essentiellement fonction de l'âge de celui qui en bénéficie. C'est ce que le législateur de 1901 a très justement remarqué depuis. Pour accroître son erreur, le législateur de frimaire avait décidé en outre que la nue propriété supporterait les mêmes droits que la toute propriété.

Cette solution, injuste en apparence, peut être défendable si l'on allègue que, suivant l'ordre général des événements et sauf exception, le nu propriétaire, survivant à l'usufruitier, recueillera l'usufruit sans acquitter aucun droit. Ce ne serait qu'un paiement par anticipation.

Mais où la loi de frimaire est complètement illogique dans ses conséquences, c'est dans l'hypothèse d'une transmission simultanée de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes différentes. Dans ce cas, l'Administration récupérera le droit proportionnel sur la base d'une fois et demie la valeur du bien transmis : résultat parfaitement ridicule... Et l'on peut s'étonner de ce qu'il ait fallu un siècle pour s'apercevoir qu'il y avait là un monstrueux excès de fiscalité.

« L'héritier de la nue propriété doit acquitter le droit de mutation sur l'évaluation de la propriété, sans distraction de l'usufruit. Il ne peut différer le paiement du droit entier jusqu'au moment de la réunion de l'usufruit à la propriété. » (Cass., 13 flor. an 9; 11 sept. et 18 déc. 1811; *J. E.*, 4058, 4134.)

D. — NON-DISTRACTION DES CHARGES

Ce principe, sur lequel nous avons fait déjà rapidement connaître notre opinion, mais que nous apprécierons plus longuement quand nous critiquerons la loi de frimaire, a été maintenu pendant tout un siècle.

Nous avons déjà vu que, les charges imposées au donataire étant inférieures à la valeur du bien donné, le droit proportionnel était exigible sur la totalité de sa valeur. Tel était le principe. Les charges n'étaient donc jamais déduites.

On tolérât cependant que les reprises fussent défalquées lorsqu'il y avait donation portant sur des biens acquis.

Il faut se garder cependant, pour l'application de ce principe, de confondre les réserves du donateur et les charges supportées par le donataire. En cas de réserve du donateur, il y a lieu généralement de déduire la valeur des biens dont ce dernier *ne se dépouille pas irrévocablement*. Toute solution contraire serait en contradiction complète avec les principes du droit civil.

Il a été aussi admis que, lorsqu'un donateur par contrat de mariage s'est réservé la faculté de disposer, sur les biens

donnés, d'une somme déterminée, il doit être fait distraction de cette somme dans la liquidation du droit, bien qu'elle doive appartenir au donataire, aux termes de l'article 1086 du Code civil, si le donataire meurt sans en avoir disposé (Cass., 15 juin 1808).

Il a été jugé en sens contraire, cependant, qu'une somme réservée sur un immeuble transmis entièrement ne pouvait être déduite (Limoges, 21 déc. 1841; *J. E.*, 12890).

La première solution me paraît beaucoup plus logique et certainement plus équitable.

En ce qui concerne les charges incombant au donataire, la jurisprudence n'a pas eu à diviser ses tendances : comme nous l'avons vu, un seul principe, exprimé très clairement dans la loi de frimaire était admis; celui de la non-distraction des charges.

§ 5. — DISPOSITIONS DÉPENDANTES ET INDÉPENDANTES.

a) DONATIONS MULTIPLES. — Chaque donation est susceptible d'un droit spécial. Cela peut conduire parfois à des applications assez curieuses.

« Il en est ainsi même quand la valeur transmise par l'un des donateurs consiste en une créance contre l'autre destinée à s'éteindre par confusion sur la tête du donataire. Il a été fait application de cette règle dans le cas de donation simultanée par le mari de ses immeubles propres, et par la femme de ses reprises grevant ces immeubles. Le droit proportionnel est exigible à la fois sur le revenu capitalisé des immeubles et sur l'importance des reprises. » (Dublineau, p. 657, n° 1118.) Il résulte de ceci que l'Administration ne s'attache pas à examiner les résultats des donations multiples pour la perception du droit. Elle constate l'*animus donandi*, et cela lui suffit pour exiger cette perception : *Fiscus ante omnes!*

b) DONATIONS SECONDAIRES. — Nous pouvons en trouver

des exemples dans des contrats onéreux ou dans des contrats gratuits

1° *Contrats à titre onéreux*. — On peut admettre qu'un vendeur charge son acquéreur de remettre le prix à un tiers. S'il n'y a eu aucune obligation contractée antérieurement par le vendeur au profit du tiers, le contrat contient deux conventions bien distinctes : la principale est constituée par la vente; la convention secondaire, par la donation consentie au profit du tiers par le vendeur (Dublineau, p. 658, n° 1120).

Le fisc ne perdra pas ses droits et percevra les taxes afférentes à ces deux contrats.

2° *Contrat à titre gratuit*. — Supposons que la donation principale soit pure et simple, et la donation secondaire affectée d'une modalité quelconque, terme ou condition, ou bien encore que la donation principale soit actuelle, et la donation secondaire éventuelle (Dublineau, p. 659).

Dans la première hypothèse, on suivrait les principes que nous avons déjà énoncés. La donation pure et simple supporterait le droit proportionnel; l'autre, le droit fixe, s'il s'agissait de condition suspensive, et le droit proportionnel dans les autres cas.

Dans la seconde, la donation actuelle supportant le droit proportionnel propre à ces contrats, et la donation éventuelle (dont la validité est soumise au prédécès du donateur) donnerait lieu au droit de mutation par décès à la mort du donateur.

REMARQUES DIVERSES. — Dans certains contrats, cependant, la donation, apparemment secondaire, peut constituer en réalité la convention principale. Il en serait ainsi dans un contrat de vente où le prix, sitôt énoncé, serait remis aux acquéreurs. Dans ce cas, un seul droit serait exigible : celui de donation.

Si la remise du prix par le vendeur à l'acquéreur n'était

que partielle, il y aurait lieu, au contraire, à percevoir deux droits : un droit de vente sur la partie du prix retenue pour le vendeur et un droit de donation sur celle remise à l'acquéreur.

§ 6. — DONS MANUELS.

Sur ce point, nous serons très brefs, et nous nous contenterons de dire que, sous l'empire de la loi de frimaire, les transmissions de biens meubles à titre gratuit n'étaient assujetties au droit proportionnel « qu'autant qu'elles étaient constatées par des actes formant titres entre les parties intéressées et lorsqu'elles trouvaient dans ces titres le principe des actions qui pouvaient en résulter respectivement pour ou contre elles » (Cass., 24 janv. 1854, S., 54. 1. 271; J. E., 15786).

Pour que le contrat forme *titre*, il fallait nécessairement que le donateur fût partie. Il est facile de se rendre compte que la difficulté pouvait être aisément éludée par ceux qui désiraient n'acquitter aucun droit. Il suffisait que la transmission fût constatée en dehors de la présence des donateurs. Sous cette condition et dans un acte simplement énonciatif du don manuel, aucun droit n'était donc dû. Le législateur de frimaire s'était montré, il faut le reconnaître, particulièrement large sur ce point particulier. On s'aperçut par la suite des graves préjudices qu'une telle disposition pouvait causer au Trésor. Elle sera profondément modifiée plus tard par la loi du 18 mai 1850.

§ 7. — TARIFS.

La loi de frimaire contient, pour la fixation des tarifs, une distinction entre les biens meubles et immeubles. Elle a, en outre, imposé de façon différente, selon toute équité, la ligne directe et la ligne collatérale, cette dernière supportant naturellement des droits plus importants que la première.

Visiblement, le législateur de frimaire a cherché la simplification du tarif. D'autre part, les biens immeubles ont été également imposés plus lourdement que les biens meubles. Cela s'explique assez facilement. Au lendemain de la Révolution, les fortunes mobilières étaient beaucoup plus restreintes que les fortunes immobilières. La perception la plus avantageuse pour le Trésor était ainsi la plus fréquemment appliquée.

Les tarifs proprement dits édictés par la loi de frimaire figureront, à la fin de cette étude, dans le tableau général des droits comparés.

II. — Donations par les tiers aux époux dans les contrats de mariage.

Les législateurs du Code civil n'ont pas voulu rompre avec une tradition, vieille d'environ quatre siècles, qui avait favorisé les donations faites aux futurs époux dans leur contrat de mariage.

Ils ont rendu licites, dans ce but spécial, les clauses qu'ils avaient strictement prohibées dans les donations ordinaires. C'est ce qui résulte de l'article 1086 du Code civil.

En conséquence, dans les contrats de mariage, il sera possible :

1° De consentir au profit des époux une donation de biens à venir (art. 1082, contraire à l'art. 943);

2° D'obliger le donataire à payer indistinctement toutes les dettes du donateur, même celles qu'il contractera dans l'avenir (art. 1086, contraire à l'art. 945);

3° De subordonner la donation à une condition potestative (art. 1086, contraire à l'art. 944);

4° Et de réserver au donateur le droit de disposer d'un effet compris dans la donation ou d'une somme fixe à prendre sur la valeur des biens donnés (art. 1086, contraire à l'art. 946).

Nous ne développerons pas davantage les règles juridiques des donations par contrat de mariage, et nous passerons sous silence les caractères spéciaux de ces donations : la dispense d'acceptation expresse, la caducité *si non sequantur nuptiae* et la suppression de la révocation pour ingratitude. Cela dépasse le cadre de notre sujet.

Il m'a semblé utile cependant de mettre sous les yeux du lecteur les larges tolérances que le Code civil contient sur ce chapitre. Elles s'expliquent facilement. Le législateur a cherché à favoriser le mariage en rendant licites des conventions qui lui paraissaient propres à ce but. Son intention était certes excellente. Est-ce que les résultats ont répondu à son attente ? C'est une autre question.

Pour ma part, je pense que le législateur s'est illusionné sur les conséquences de la liberté qu'il donnait aux contractants.

Les donations consenties sous les conditions prohibées par les articles 943, 944, 945 et 946 du Code civil sont, on le sait, parfaitement aléatoires, et nous ne voyons pas très bien l'élément propre à encourager les époux ; la condition prohibée par l'article 943 peut même constituer pour eux un gros danger. Sans discuter plus longtemps l'opportunité de ces dispositions, constatons le fait.

Il était logique que le législateur de frimaire suive une voie parallèle au Code civil. Il n'y a pas manqué.

Pour les donations par contrat de mariage, le tarif institué était la moitié du tarif des donations ordinaires. Cela constituait évidemment une faveur importante pour les époux qui tiraient certainement de cette libéralité fiscale plus d'avantages que de la tolérance juridique.

Ne tressons pas trop de couronnes, cependant, au législateur magnanime. Ce qu'il abandonnait d'une main, il semble l'avoir récupéré de l'autre. Les donations par contrat de mariage donnent lieu à la liquidation immédiate du droit proportionnel, sauf cependant celles de biens à venir, pour

lesquelles on applique, comme nous l'avons déjà dit, le tarif des mutations par décès.

Les donations consenties sous les conditions permises par l'article 1086 du Code civil peuvent donc être affectées d'une véritable condition résolutoire. Cette dernière aura pour effet de dépouiller entièrement ou en partie l'ancien bénéficiaire d'une disposition pour laquelle il a déjà acquitté les droits. C'est en cela que réside l'avantage du fisc, qui ne fait d'ailleurs qu'appliquer en l'occurrence la règle générale de la condition résolutoire en matière de perception des droits.

C'est ce que Demante précise en ces termes (*Principes de l'Enregistrement*, t. II, p. 484, n° 604) :

« Les donations sont irrévocables de leur nature. Mais comme la règle « *Donner et retenir ne vaut* » ne leur est pas applicable, des clauses *accidentelles* peuvent modifier ce résultat, sans aller contre leur *essence*. Si donc le donateur s'est réservé la faculté de disposer ultérieurement de tout ou partie des objets donnés, cette réserve n'annule pas *ab initio* la donation desdits objets (C. civ., art. 1086); elle constitue une condition résolutoire. Conséquemment :

» 1° Le droit proportionnel est encouru, à mon avis, sans difficultés, sur la totalité des objets actuellement compris dans la donation;

» 2° Aucun droit proportionnel n'est exigible sur la restauration du donateur, car, ni de près ni de loin, cette restauration ne procède d'un nouveau concours de la volonté des deux parties. »

Dans son *Traité de l'Enregistrement* (p. 664, n° 1128) Dublneau étudie un cas particulier très intéressant : *la constitution de dot avec imputation sur la succession de l'époux prédécédé*.

« Si le survivant des père et mère constitue une dot pour biens paternels et maternels, dit l'article 1543 du Code civil, sans spécifier les portions, la dot se prendra d'abord sur les

droits du futur époux dans les biens du conjoint prédécédé, et le surplus sur les biens du constituant. »

L'Instruction 1333 a développé d'excellente façon le texte de cet article et en a montré l'application fiscale de la manière suivante :

« Lorsque, dans le cas prévu par l'article 1545, la dot est constituée par le père ou la mère survivant, la loi admet que cette constitution puisse être faite sans qu'il y ait donation.

» En effet, si la dot se compose entièrement de biens recueillis par le futur époux dans la succession antérieurement ouverte de son père ou de sa mère, il est évident que l'ascendant survivant qui la constitue ne donne et ne transmet réellement rien; il est garant de la dot, mais cette garantie se réduit à une simple attestation de l'existence des biens dotaux.

» Dans ce cas, la constitution de dot se résout en une déclaration d'apport, que le futur aurait la faculté de faire lui-même, et que son père ou sa mère, qui, dans cette circonstance, réunit à cette qualité celle de tuteur ou de comptable des deniers de la succession, fait pour lui dans une forme plus favorable à la dignité paternelle.

» Mais il y a donation quand l'ascendant survivant qui constitue la dot imputable sur la succession du prédécédé la fournit avec ses propres deniers, et ce fait, d'après le caractère général de libéralité attaché à la constitution de la dot, est toujours présumé jusqu'à preuve du contraire résultant de l'inventaire ou de la liquidation des biens de l'ascendant prédécédé ou d'autres titres irrécusables.

» Cette distinction, qui découle des principes du droit, peut être suivie pour la perception des droits d'enregistrement.

» S'il est exprimé dans le contrat de mariage, ou s'il est justifié par des actes d'inventaire ou de partage que la dot constituée par le père ou la mère survivant se compose

en entier d'effets mobiliers et de sommes existant dans la succession de l'ascendant prédécédé, la constitution de dot doit être considérée comme une simple déclaration d'apports.

» Mais s'il n'est point énoncé dans le contrat, ou justifié par des actes authentiques, que les sommes ou valeurs constituées en dot se trouvent dans la succession échue au futur, cette constitution est alors censée faite avec les deniers propres du père ou de la mère survivant, et le droit proportionnel de donation est exigible. » (Dublineau, p. 662, n° 1128, Instr. 1333.)

Par la suite, cette instruction étudie le cas où l'enfant doté renonce à demander compte et partage de la succession de l'époux prédécédé. Il en résulte que cette renonciation vaut abandon futur de droits successifs, si cette intention est nettement exprimée dans le contrat, mais seulement dans ce cas.

« Pour justifier la perception du droit de vente, il faut qu'elle résulte de termes exprès qui manifestent la commune intention des parties. » (Instr. 1333, § 2.)

Lorsque cette intention n'est pas clairement manifestée, la constitution de dot faite dans cet esprit rend exigibles le droit d'apport sur la partie de la dot s'imputant sur la succession du prédécédé, et le droit de donation sur la partie de la dot s'imputant sur les biens du survivant. La renonciation à demander compte et partage, sans intention d'aliénation, équivaut, semble-t-il, au point de vue juridique, à un pacte d'indivision. Mais ce pacte ne s'appliquerait qu'aux biens de la communauté ayant existé entre les parents des enfants dotés. Les biens provenant de la succession du prédécédé, grevés d'un droit d'usufruit du survivant, ne sont pas dans l'indivision, puisqu'il n'y a pas indivision entre le nu propriétaire et l'usufruitier (Dublineau, n° 1129, p. 663).

a) CONVENTIONS SECONDAIRES. — On voit assez fréquem-

ment dans les contrats de mariage des donations apparentes cacher des contrats d'une tout autre nature juridique. Il en est ainsi dans le cas où les ascendants s'engageraient à loger et entretenir les futurs époux, à charge par ces derniers d'exécuter au profit des donateurs des prestations en nature ou autres.

Ces libéralités apparentes s'analysent en fait par un bail à nourriture à titre onéreux.

b) DONATIONS ACTUELLES ENTRE ÉPOUX. — Aux termes de l'article 1091 du Code civil, « les époux pourront, par contrat de mariage, se faire réciproquement, ou l'un d'eux à l'autre, telle donation qu'ils jugeront à propos... ».

Et l'article 1092 ajoute : « Toute donation entre vifs de biens présents, faite entre époux par contrat de mariage, ne sera point censée faite sous la condition de survie du donataire, si cette condition n'est formellement exprimée, et elle sera soumise à toutes les règles et formes ci-dessus prescrites pour ces sortes de donations. »

Il en résulte qu'une donation entre époux de biens présents, sans condition, est possible dans un contrat de mariage. Elle supportera la réduction de moitié du tarif édicté par la loi de frimaire pour les donations ordinaires, mobilières ou immobilières en ligne collatérale.

REMARQUES. — Je ne terminerai pas l'étude des donations par contrat de mariage sans noter quelques singularités du Code civil.

Pour bénéficier des tolérances remarquables consenties par le Code, nous avons vu que la donation devait être faite *dans le contrat de mariage*. Une donation faite « en faveur du mariage » et non insérée dans le contrat ne jouit donc pas des mêmes faveurs, elle est même caduque si elle contient une des conditions prohibées par les articles 943, 944, 945 et 946 du Code civil. Cela constitue une anomalie évidente.

Quelle est la raison de cette disposition ? Je ne la vois guère que dans l'intention du législateur de centraliser dans un contrat d'une exceptionnelle importance toutes les conventions afférentes à l'union des époux. Ce motif a sa valeur.

III. — Partages d'ascendants.

Nous ne parlerons pas dans l'étude de la loi de frimaire des partages d'ascendants, ces derniers ayant été soumis par cette loi aux mêmes tarifs que ceux des donations mobilières ou immobilières en ligne directe.

Le législateur de frimaire n'avait pas accordé à ce genre de contrats la faveur que celui de 1824 lui prodiguera plus tard.

Nous n'aborderons donc l'étude fiscale des partages d'ascendants que lorsque nous commenterons la législation qui leur a donné un régime privilégié devant l'impôt.

SECTION II

SUCCESSIONS

Comme nous l'avons déjà dit, cette section comportera l'étude, non seulement des mutations par décès, c'est-à-dire l'ouverture des successions, mais encore celle des donations de biens à venir et de donations entre époux autres que celle de biens présents.

Nous allons donc examiner brièvement ces deux types de donations avant d'aborder l'étude des mutations par décès.

I. — Donations de biens à venir.

Ce n'est pas ici la place de développer longuement le caractère propre de ces donations. Il ne nous est cependant pas possible de parler de leur régime fiscal sans dire quelques mots de leur nature juridique, si intéressante.

Ce type de donations, que l'on a appelé également institutions contractuelles, constitue un contrat d'une nature hybride, « amphibie », comme disait Furgole. Pour sa formation, la loi exige en effet les mêmes conditions que pour les donations ordinaires, avec cette particularité, cependant, qu'il ne *peut être consenti que par contrat de mariage*.

La capacité des parties requise par la loi doit être celle existant au jour de la formation de l'institution contractuelle. D'autre part, la donation de biens à venir ne produit son effet qu'au moment du décès du donateur.

L'institution contractuelle est donc un amalgame de donation et de testament.

Nous ne reprendrons pas la discussion classique sur la véritable nature juridique de ce contrat. Les uns y ont vu, avec Laurière, une donation à cause de mort, et les autres, avec Pothier notamment, une donation entre vifs d'une nature particulière.

Au point de vue fiscal, la question n'est plus aujourd'hui controversée : le droit applicable aux institutions contractuelles est le droit de mutations par décès, ce qui est d'ailleurs très logique. M. Demante, dans ses *Principes de l'Enregistrement*, nous l'explique parfaitement (t. III, p. 287, n° 609) :

« La perception, dit-il, est tout à fait conforme au caractère que la loi civile donne à l'opération. Le donataire a acquis entre vifs le droit de se porter héritier du donateur. La donation est irrévocable en ce sens seulement que le donateur ne pourra plus disposer, à titre gratuit, des objets compris dans la donation, si ce n'est pour sommes modiques à titre de récompense ou autrement (C. civ., art. 1083).

» Mais il n'a acquis entre vifs la propriété d'aucun bien. Au décès du donateur seulement, le donataire, s'il se porte héritier, acquiert les biens existants, sans qu'aucun effet rétroactif vienne résoudre les aliénations à titre onéreux

faites par le donateur. C'est là, par excellence, un cas de mutation par décès. »

Si le donataire prend possession, par anticipation, des biens faisant l'objet de l'institution contractuelle, il y a lieu de percevoir un droit de donation pure et simple. Mais, dans bien des cas, il est difficile de discerner dans le contrat de mariage l'existence d'une donation de biens présents de celle de biens à venir.

Que faut-il conclure d'une donation de somme d'argent payable au décès du donateur? Il y a là toutes les apparences d'une institution contractuelle; le donataire, n'ayant pas reçu immédiatement le montant de la libéralité, s'expose à subir les fluctuations du patrimoine du donateur, et, en cas d'insolvabilité de ce dernier, risque de ne jamais recevoir la somme donnée. Cependant, ainsi que nous l'avons dit plus haut, il faut voir là des contrats présents dont le terme est fixé par le décès du donateur. La jurisprudence est désormais dans ce sens.

Lorsque le donateur stipule, d'autre part, que le montant de la donation devra être pris sur les biens qu'il laissera au jour de son décès, il n'y a plus de doute à avoir : c'est une donation de biens à venir soumise au droit des mutations par décès.

Si les termes de la donation sont suffisamment confus pour masquer la véritable nature juridique du contrat, on peut tirer parti de certaines présomptions. Malheureusement, elles ne sont pas toujours déterminantes.

M. Demante (*Principes de l'Enregistrement*, t. II, p. 289), dit très justement : « La constitution d'hypothèque semble incompatible avec la supposition d'une pure institution contractuelle. Par la nature de son droit, l'institué vient après les créanciers, et il vient avant les donataires postérieurs et les légataires. Veut-on que l'hypothèque change son rang et lui assure la priorité sur les créanciers? Par cela seul, la prétendue donation future devient donation présente.

» Donc, pour donner un effet raisonnable à la volonté des parties, on pourra souvent admettre que la constitution d'hypothèque pour une prétendue donation *future* est une présomption grave et précise du caractère *présent* de ladite donation. »

Tarif. — Les donations de biens à venir sont soumises au tarif des mutations par décès (V. tableau relaté aux successions).

Il est à remarquer qu'en ligne directe ce tarif est inférieur au droit des donations actuelles par contrat de mariage. En ligne collatérale, il lui est supérieur.

Ces principes de perception avaient, en dehors de leur caractère parfaitement logique, l'avantage d'une grande simplification : ils évitaient l'application rétroactive de tarifs anciens qu'il eût fallu rechercher si l'institution contractuelle avait été soumise au tarif des donations.

II. — Donations cumulatives de biens présents et à venir.

Nous savons que l'option du donataire au décès du donateur a pour résultat de déterminer le véritable caractère du contrat à *son origine*. L'option pour la donation de biens présents, a un effet rétroactif, avec toutes ses conséquences. Toutes les aliénations, à *titre gratuit* ou à *titre onéreux*, consenties par le donateur après la donation, sont anéanties : le donataire est chargé du seul passif déclaré au contrat, à condition que ce dernier ait été transcrit. Si, au contraire, le donataire opte pour la donation de biens à venir, on applique simplement les règles ci-dessus pour les institutions contractuelles. Pour ce dernier cas, nous renvoyons aux développements précédents.

Mais quelle solution adopter, au point de vue fiscal, quand le donataire opte pour la donation de biens présents?

Ce point a été controversé. Aujourd'hui, il est admis d'une manière unanime que cette option soumet le dona-

taire au tarif des mutations par décès. Cette opinion peut se justifier si l'on considère que le donataire prend possession du bien qui a fait l'objet de la libéralité après le décès du donateur. Je ne pense pas cependant que ce soit la solution la plus logique.

Au point de vue civil, par suite de la nature juridique de l'option pour la donation des biens présents, celle-ci est exécutée d'une manière rétroactive, telle qu'elle l'eût été en cas de donation ordinaire. Il serait normal, nous semble-t-il, que le régime fiscal, en plein accord avec le droit civil, assujettît la donation de biens présents au tarif des donations.

S'il a été stipulé dans l'acte « que le donataire entrerait de suite en jouissance », il faut admettre, conformément à l'Instruction 1304, § 4, de l'Administration, interprétant un avis du Conseil d'Etat du 22 décembre 1809, que jouissance est synonyme d'usufruit; en l'occurrence, le tarif applicable serait celui des mutations entre vifs en usufruit.

III. — Donations entre époux pendant le mariage.

Sur ce point, rien de particulier. Une application logique des principes exposés plus haut.

La donation entre époux *de biens présents* est soumise aux règles ordinaires des donations entre vifs ⁽¹⁾. On acquittera donc, à la formation du contrat, les droits ordinaires des donations entre collatéraux. Si la donation s'applique *aux biens que le donateur délaissera au jour de son décès*, l'Administration percevra le droit de mutation par décès en ligne collatérale au décès du donateur.

IV. — Mutations par décès.

Après avoir examiné les particularités des donations de biens à venir et entre époux, nous allons étudier le régime fiscal commun à ces libéralités et aux successions.

(1) Aubry et Rau, t. VIII, § 744, p. 103.

Cette étude sera divisée en 9 paragraphes :

- § 1. — Généralités sur les mutations par décès.
- § 2. — Déclaration de succession.
- § 3. — Biens à déclarer.
- § 4. — Influence des régimes matrimoniaux.
- § 5. — Valeur imposable des biens héréditaires.
- § 6. — Tarif. Assiette. Liquidation des droits.
- § 7. — Paiement des droits.
- § 8. — Contraventions. Peines.
- § 9. — Prescriptions.

§ 1. — GÉNÉRALITÉS.

Origines. — L'origine immédiate des droits de mutation par décès remonte à l'impôt du *centième denier*, établi par l'édit de décembre 1703 et la déclaration du 19 juillet 1704, sur toutes les transmissions immobilières, à l'exception de celles en ligne directe. Le taux était de 1 p. 100.

Par une loi du 3 décembre 1790, toutes les transmissions immobilières, même celles en ligne directe, ont été frappées d'un nouveau droit de mutation que la loi du 22 frimaire an VII étendit aux mutations mobilières.

FAITS GÉNÉRATEURS DE L'IMPÔT. — 1° *Décès.* — « L'impôt de mutation par décès, a dit la Cour de cassation, a le caractère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succession et inhérente, dès ce moment, à tous les biens qui la composent. » (Cass., 2 juin 1869, S. 69.1.326.) Ce droit de mutation sera donc acquitté par toute personne appelée à recueillir une partie quelconque des biens du défunt, sur la base du tarif en vigueur au moment du décès. L'impôt est dû par les héritiers, les successeurs irréguliers, les légataires, donataires de biens à venir et les personnes bénéficiant du retour légal visées par les articles 351, 747 et 765 du Code civil.

Les biens qui ont fait l'objet d'une convention de ma-

riage (art. 1520 et 1525 C. civ.), ainsi que ceux qui sont soumis au retour conventionnel, sont, au contraire, dispensés du droit de mutation.

Aux termes de l'article 55 de la loi du 22 frimaire an VII, les officiers d'état civil devaient fournir un relevé trimestriel des décès survenus dans leur commune au receveur d'Enregistrement de leur canton. Quand le décès n'avait pas été révélé par les officiers d'état civil, l'Administration pouvait chercher la preuve du décès dans tous les contrats qui lui étaient soumis (1).

2° *Absence*. — Au point de vue fiscal, l'absent est présumé décédé au jour de la disparition. Le jugement déclaratif d'absence, après enquête, rend exigibles immédiatement les droits de mutation.

Dans l'éventualité du retour de l'absent, les droits acquittés doivent être restitués, sous réserve cependant de ceux qui sont afférents à la jouissance attribuée définitivement aux héritiers, conformément à l'article 127 du Code civil. Aux termes de la loi de frimaire, les droits maxima étaient perçus, dans ce cas, sur la capitalisation des revenus immobiliers par 10 ou 12,5 selon qu'il s'agissait d'immeubles urbains ou ruraux.

§ 2. — DÉCLARATIONS DE SUCCESSION.

a) FORMES. — « Les mutations de propriété ou d'usufruit par décès, dit l'article 27 de la loi de frimaire, seront enregistrées au bureau de la situation des biens. Les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs, seront tenus d'en passer déclaration détaillée et de la signer sur le registre.

» S'il s'agit d'une mutation, au même titre, de biens meubles, la déclaration en sera faite au bureau dans l'ar-

(1) Cass., 5 nov. 1921, S., 21. 4. 220.

rondissement duquel ils seront trouvés au décès de l'auteur de la succession.

» Les rentes et les autres biens meubles, sans assiette déterminée lors du décès, seront déclarés au bureau du domicile du décédé.

» Les héritiers, légataires ou donataires rapporteront à l'appui de leurs déclarations de biens meubles un inventaire ou état estimatif, article par article, par eux certifié, s'il n'a pas été fait par un officier public; cet inventaire sera déposé et annexé à la déclaration, qui sera reçue et signée sur le registre du receveur de l'Enregistrement. »

Ce n'est donc pas à l'Etat qu'est dévolu le rôle d'établir les bases qui serviront à la liquidation de l'impôt. Cette tâche incombe aux ayants droit du défunt. La loi de dimanche l'a exprimé sous une forme impérative :

« Les héritiers, donataires ou légataires... seront tenus... »

C'est donc pour eux une obligation absolue, et les juges ne sauraient donner à l'héritier l'alternative, ou de faire cette déclaration, ou d'acquitter le montant de la contrainte provisoire décernée contre lui, surtout s'ils ne réservent pas à la Régie le droit de donner une nouvelle contrainte en augmentation de la première. Rien ne peut d'ailleurs tenir place de la déclaration. Un receveur ne pourrait, par exemple, accepter une déclaration par requête notifiée à la Régie pendant une instance. Il ne pourrait pas être également dans l'obligation d'accepter des offres, même réelles, de la part du contribuable, si elles ne sont accompagnées d'une déclaration.

Le législateur a, d'autre part, précisé d'une manière rigoureuse les énonciations que doit comprendre la déclaration.

« 1° Les noms, prénoms, demeures et professions des héritiers donataires et légataires; 2° ceux du décédé; 3° la date du décès; 4° si la ligne dans laquelle la succession est ouverte est directe ou collatérale; 5° le détail, article par

article, des biens par nature, consistance et situation; 6° s'ils sont affirmés ou non; 7° leur produit ou le prix des baux courus à l'époque du décès; 8° la quotité et le montant des droits perçus.

» De plus, les déclarations doivent être signées, et, si elles sont passées par des fondés de pouvoir, les procurations doivent être annexées au registre. » (Instr. 26 juill. 1809, n° 448, § 5, et 5 juin 1830, n° 1318, art. 10.)

Il ne faut pas s'étonner outre mesure que l'Administration ait établi un cadre bien déterminé pour l'accomplissement de cette formalité. Elle est, en effet, d'une importance capitale. Elle permet au fisc un contrôle rigoureux des bases de sa perception. Si l'on avait laissé quelques libertés et quelques tolérances dans l'établissement des déclarations, on aurait pu aboutir à l'arbitraire le plus fantaisiste.

L'article 27 oblige l'ayant droit du défunt à faire inscrire sa déclaration sur le registre du receveur et à effectuer cette déclaration au lieu de la situation des biens, sauf en ce qui concerne les rentes et meubles autres que les objets mobiliers déclarés au lieu du domicile du défunt.

Cette décision est fort critiquable. Si le défunt laisse, en effet, des immeubles et des objets mobiliers dans des lieux très différents et très éloignés les uns des autres, la centralisation des renseignements devient très difficile. A l'époque révolutionnaire, cette centralisation n'avait pas, il est vrai, grand intérêt. Mais elle devra être effectuée, quand on établira l'impôt progressif, de manière à donner à ce dernier son assiette véritable.

Délais. — Aux termes de l'article 24, les délais fixés pour les déclarations sont :

« De six mois, à compter du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France;

» De huit mois, s'il est décédé dans toute autre partie de l'Europe.

» D'une année, s'il est mort en Amérique;

» Et de deux années, si c'est en Afrique ou en Asie, etc. »

S'il était très utile de réglementer de manière étroite la forme des déclarations, il était non moins nécessaire de leur assigner un délai au delà duquel les ayants droit du défunt étaient menacés d'une amende. Il eût été dangereux de fixer un délai très long : le contrôle des éléments eût été très difficile.

Le délai de six mois fixé pour effectuer la formalité, quand le décès a eu lieu en France, paraît très raisonnable. Il est suffisamment étendu pour permettre à l'Administration de s'entourer de tous les renseignements désirables et ne retarde pas d'une manière abusive une formalité qu'il vaut mieux accomplir le plus rapidement possible.

Quel est le point de départ du délai légal? A cet effet, établissons d'abord la distinction entre les successeurs *saisis* et ceux qui ne le sont pas.

M. Demante (*Principes de l'Enregistrement*, t. II, p. 340, n° 656), a noté de manière très juste :

« 1° Les successeurs *saisis* sont actuellement héritiers sous la condition résolutoire de leur renonciation. *Interim*, ils peuvent être poursuivis pour l'impôt, comme toutes autres dettes.

2° Les non-*saisis* ont bien aussi la délation du patrimoine à partir du décès. Mais ce patrimoine leur appartient sous la condition suspensive de leur acceptation (C. civ., art. 724, *in fine*, 769, 773). *Interim*, ils ne peuvent être poursuivis pour aucune dette de la succession. Le délai court contre eux, en ce sens que, s'ils acceptent tardivement, ils seront passibles du demi-droit en sus. Mais, tant qu'ils n'ont pas accepté, ils ne sauraient être mis en cause pour aucune dette de la succession, etc. »

En principe les délais légaux ne peuvent être prorogés sous aucun prétexte. Cependant le ministre des Finances a parfois sur ce point un pouvoir souverain d'appréciation,

Enumération et détail des biens à déclarer. — Il est d'usage d'adopter dans la nomenclature des valeurs un ordre conventionnel dont il est bon de ne pas se départir, tant pour faciliter le travail du receveur que pour rendre les recherches des intéressés aussi rapides que possible.

Grosso modo, nous indiquerons que l'ordre recommandé est le suivant :

1° rentes françaises et étrangères; 2° actions des sociétés françaises et étrangères; 3° obligations des sociétés françaises et étrangères; 4° parts d'intérêts et commandites françaises et étrangères; 5° numéraire; 6° comptes en banques ou en caisse d'épargne; 7° créances chirographaires ou hypothécaires; 8° fonds de commerce; 9° meubles; 10° immeubles.

L'ordre de cette nomenclature n'est d'ailleurs nullement réglementaire. On peut le varier à l'infini.

Les objets mobiliers doivent être détaillés et estimés, article par article, dans un état annexé à la déclaration.

Les immeubles doivent être désignés avec beaucoup de précision. Les baux ou revenus doivent être mentionnés.

b) PERSONNES AYANT QUALITÉ POUR SOUSCRIRE LA DÉCLARATION. — Ce sont « les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs » (art. 27).

Mais tous les ayants droit du défunt sont-ils tenus de souscrire à la déclaration de succession? Sont-ils tous solidaires les uns des autres pour le paiement des droits?

Héritiers. — *Les héritiers sont tous solidairement obligés* au paiement des droits, mais cette solidarité ne s'applique pas aux héritiers de l'héritier au cas où leur auteur viendrait à décéder. Sauf ce dernier cas, la souscription d'un seul héritier suffit.

Donataires. Légataires. — *Les légataires et les donataires ne sont jamais obligés solidairement ni entre eux ni avec les héritiers.* Ils sont donc tenus à concourir tous à la dé-

claration ou à en faire une particulière⁽¹⁾. Sur ce point, les opinions de la doctrine et de la jurisprudence ont varié assez fréquemment; certains prétendaient notamment qu'il fallait distinguer ceux qui avaient la saisine de ceux qui devaient demander la délivrance de leur legs. Mais, actuellement, la question est tranchée dans le sens que j'ai indiqué plus haut.

Tuteurs. Curateurs. — Le père tuteur ou administrateur, le mari commun en biens, le curateur à succession vacante, le curateur au ventre, sont tenus de souscrire la déclaration à la place des mineurs, femmes mariées, absents ou enfants conçus qu'ils représentent juridiquement. Mais les syndics de faillite, les séquestres judiciaires, les exécuteurs testamentaires, ne peuvent être admis à déclarer une succession pour le compte des héritiers ou légataires⁽²⁾.

Mandataires. — Une personne peut souscrire une déclaration de succession avec un mandat régulier.

Contribution des héritiers et légataires aux droits de mutation. — Sur ce point encore, une intéressante controverse s'est élevée. Mais avant d'examiner quelle est cette part contributive, il y a lieu de se demander combien de droits il faut appliquer quand un bien légué passe des mains du testateur à celles du légataire. Certains ont voulu voir deux mutations consécutives : la première opérant la transmission du défunt à l'héritier; la deuxième, de l'héritier aux légataires. D'autres, avec le célèbre jurisconsulte Merlin, ont soutenu qu'il n'y avait qu'une seule mutation, intervenant directement entre le testateur et le légataire, l'héritier n'étant considéré que comme dépositaire ou entremetteur.

Cette seconde opinion nous paraît la meilleure. Le bien

(1) Le Havre, 29 août 1872, S., 73. 2. 121. R. P., 3594.

(2) Marseille, 25 juill. 1867, R. P., 2597; Rouen, 16 mai 1876, R. P., 4. 449; Lyon, 18 août 1874, R. P., 3912.

légué ne doit pas, en effet, rentrer dans le patrimoine de l'héritier : il se transmet directement au légataire bénéficiaire. Le bien légué sera *distrain*t de la succession et soumis au tarif des mutations en raison de la parenté existant entre le testateur et le bénéficiaire.

Certains jurisconsultes avaient soutenu que le tarif applicable était celui qui était afférent aux relations de parenté entre le défunt et l'héritier et que la mutation au profit du légataire n'était soumise à aucun nouveau droit. Cette opinion n'est pas conforme au principe que nous croyons le plus logique : celui de la transmission directe du testateur au légataire.

Mais si nous admettons que ce principe de la transmission directe est, au point de vue fiscal, le plus rationnel et le plus juste, nous devons en conclure que le législateur de frimaire avait interprété la question avec plus de bon sens que le législateur moderne. Nous faisons allusion aux droits exigibles sur les délivrances de legs.

Nous n'irons pas jusqu'à distinguer, comme M. Demante et certains auteurs, si les objets légués existent ou non en nature. A notre avis, la question n'a pas d'intérêt. Mais la délivrance sera-t-elle assujettie à un droit proportionnel se cumulant avec le droit de mutation à la charge de l'héritier ?

Merlin, en commentant la loi de frimaire, a tenu le raisonnement suivant :

« En n'assujettissant les délivrances de legs purs et simples qu'au droit fixe d'un franc, la loi de frimaire ne distingue pas entre les legs de deniers et les legs de corps certains. Elle les comprend donc les uns comme les autres dans sa disposition, etc... »

Le législateur moderne n'a pas cru devoir marcher sur les traces de ses lointains devanciers. Il a assujetti la délivrance du legs au droit proportionnel, peu élevé il est vrai. Cette disposition est injuste, parce qu'elle fait supporter

deux fois le droit proportionnel à la même mutation. Le seul droit plausible en l'occurrence est le droit fixe de décharge par le légataire au profit de l'héritier. A la grande rigueur, pourrait-on admettre la validité du droit proportionnel de quittance.

c) SÉPARATION DES PATRIMOINES. — Le recours de l'Administration pourrait se trouver sérieusement amoindri en cas d'insolvabilité des héritiers. Elle vient en concours avec les créanciers séparatistes. C'est ce qu'il résulte explicitement d'un arrêt de la Cour de cassation du 2 juin 1869 (Istr. 2389, § 7, *R. P.*, 2930).

« L'impôt, dit M. Demante, a le caractère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succession et inhérente dès ce moment à tous les biens qui la composent. Sans doute, l'héritier est tenu personnellement de cette dette; mais de cette obligation de l'héritier on ne saurait faire sortir l'affranchissement des biens. Il faut reconnaître, au contraire, que la dette du droit de mutation reste une dette de la succession et qu'au lieu d'une garantie pour le recouvrement l'Administration en a deux.

»

» On ne saurait d'ailleurs admettre que les biens de la succession puissent être soustraits au paiement de l'impôt de mutation par le seul fait de l'insolvabilité de l'héritier, quand ils sont incontestablement soumis à cet impôt dans le cas où la succession est vacante. » (Demante, t. II, p. 363.)

d) ACTION RÉELLE SUR LES REVENUS DES BIENS A DÉCLARER. — « La Nation, dit l'article 32 (dernier alinéa) de la loi du 22 frimaire, aura action sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement. » Bien que cette disposition soit d'une netteté par-

faite, elle appelle cependant quelques commentaires en raison de son importance.

Nous avons déjà vu que la Régie devait être considérée comme créancière de la succession et qu'en conséquence elle aurait le bénéfice de la séparation des patrimoines pour garantir l'exercice de son privilège.

La jurisprudence a prétendu que l'Etat ne devait pas être considéré comme propriétaire de ses droits, mais simplement comme créancier; et quatre arrêts de la Cour de cassation, rendus le 23 juin 1857 sur un rapport célèbre de M. Laborie, ont sanctionné, par interprétation stricte de la loi de frimaire que le privilège de l'Administration ne pouvait excéder les revenus des biens.

Ces arrêts étaient étayés sur des arguments si solides que l'Administration n'insista pas...

Le mot « privilège » n'est d'ailleurs pas prononcé par la loi, mais le caractère de l'action réservée au profit de l'Etat la rend absolument identique à celle de ce droit réel. Cette action comporte d'ailleurs, comme tout droit réel, le droit de préférence et le droit de suite.

e) DROIT DE PRÉFÉRENCE. — Il s'agit de déterminer exactement le rang du privilège réservé à l'Administration. Bien que l'article 2096 du Code civil contienne cette importante disposition : « Entre les créanciers privilégiés, la préférence se règle par les différentes qualités de privilège », le rang précis de la Régie, pour la conservation des droits de mutation, a été assez discuté.

Quelle est la situation exacte du privilège du Trésor en face des privilèges généraux prévus par l'article 2101 du Code civil ?

Les frais de justice priment tous les privilèges, y compris ceux du Trésor. Cela est incontestable. Mais, en ce qui concerne les autres privilèges généraux ? Certains auteurs ont émis l'opinion, avec M. Demante, que l'équité semblait placer les privilèges généraux, fondés sur des considérations

d'humanité, sur un plan supérieur à ceux du Trésor. A cela, il a été objecté qu'il n'y avait pas grand inconvénient pour les créanciers privilégiés de l'article 2101 à se laisser primer par l'action du Trésor qui ne s'exerçait *que sur les revenus*, tous droits sur les fonds restant réservés à ces créanciers.

Pendant longtemps, les auteurs qui ont interprété la loi du 22 frimaire an VII ont conclu que l'on devait préférer les créanciers nantis à ceux qui étaient réduits à exercer leur droit par voie d'action : l'Administration devait donc céder le pas aux créanciers énumérés dans les paragraphes 1, 2, 3, 4, 5, 6 de l'art. 2101, au bailleur, à l'antichrésiste.

Remarquons également que l'action de l'Administration peut être annihilée par l'exécution judiciaire d'une des créances dont nous venons de parler. Nous savons, en effet, que la transcription de saisie immobilière a pour effet *d'immobiliser* les revenus qui sont distribués avec le prix de l'immeuble par ordre d'hypothèque (C. proc., art. 682, 685). Dans ce cas, le privilège de l'Administration peut être tout à fait illusoire, n'ayant pas d'aliments.

Vis-à-vis des créanciers d'une faillite. — La jurisprudence a adopté une solution très favorable à l'Administration.

Lorsqu'une personne décède après le jugement déclaratif de la faillite, il a été décidé dans un arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 1862 (*R. P.*, 1727);

« ... Que cette mainmise des créanciers sur les biens qui sont leur gage commun a sans doute pour conséquence d'empêcher que le failli n'altère ou n'amoindrisse le gage commun par des aliénations ou des dettes ultérieures, mais qu'elle ne saurait faire obstacle à l'exercice d'un droit qui affecte spécialement les revenus des biens à déclarer, sous la seule condition que ces biens soient encore dans la succession du défunt, et qui trouve dans sa nature privilégiée, indépendamment de sa date, une cause légitime de préférence. »

f) DROIT DE SUITE. — Nous avons déjà vu qu'aux termes de l'article 32 de la loi de frimaire, les revenus des biens à déclarer peuvent être l'objet d'une action de l'Etat, *en quelques mains qu'ils se trouvent*. Mais on pourrait ajouter au texte de l'article 32, en vertu d'un avis du Conseil d'Etat du 21 septembre 1840 : « Parmi les successeurs du défunt. »

Il est exposé dans les motifs de cet avis :

« ... Que l'article 32 précité ne concerne que les personnes dénommées au paragraphe 1^{er}, c'est-à-dire les héritiers, donataires ou légataires. Que les deux paragraphes suivants n'ont pour objet que d'expliquer les obligations qui résultent de la disposition principale pour chacune de ces mêmes personnes, savoir : pour les cohéritiers, la solidarité, et pour tous, même pour les donataires ou légataires à titre particulier, l'affectation des revenus au paiement du droit, et que cet article ne peut concerner en rien les tiers acquéreurs. »

Nous voyons que le droit de suite exposé dans l'article 32 subit ainsi une restriction considérable.

§ 3. — BIENS A DÉCLARER.

Aux termes de l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, « le droit proportionnel est établi pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles par décès ». Les droits de mutation par décès frapperont donc tous les biens qui ont une consistance réelle dans une succession.

Malgré sa simplicité, cette formule se heurte à une quantité de cas particuliers où son application devient parfois difficile.

L'Administration impose tous les biens qui, *apparemment*, dépendent d'une succession. Dans les cas où l'apparence ne concordera pas avec la réalité, les héritiers seront en droit de faire la preuve contraire.

a) IMMEUBLES ET MEUBLES. — 1° *Immeubles*. — Est propriétaire, aux yeux du fisc, celui qui s'est rendu acquéreur en vertu d'un acte enregistré, même s'il n'est que prête-nom ou porte-fort.

2° *Meubles*. — En ce qui concerne les valeurs nominatives immatriculées au nom du défunt, pas de doute : elles appartiennent à la succession, même si des notes ou déclarations attestent que ces valeurs n'étaient pas la propriété du défunt. Ces attestations sont, en effet, considérées comme des contre-lettres, opposables seulement aux parties (art. 1321 C. civ.), mais n'ayant pas d'effet vis-à-vis des tiers, au nombre desquels figure l'Administration (1).

Pour les titres au porteur et objets mobiliers, l'Enregistrement applique purement et simplement la règle « En fait de meubles possession vaut titre » (art. 2279 C. civ.), qui constitue une présomption légale, susceptible d'être combattue par la preuve contraire.

Détermination de la consistance réelle et actuelle de la succession. — Dans bien des cas, les éléments actifs d'une succession ne doivent pas figurer, soit parce que leurs titres sont affectés d'une modalité quelconque, soit parce que leur existence est incertaine.

b) INFLUENCE DES MODALITÉS ET EXPOSÉ DE DIVERS CAS. — 1° *Condition suspensive*. — En application des principes que nous avons déjà relatés, un bien n'appartenant au défunt que sous condition suspensive ne doit pas figurer dans l'actif des biens à déclarer. Le lien juridique n'étant pas encore formé, le *de cujus* n'avait pas de titre. A la réalisation de la condition, l'Administration est en droit de réclamer l'impôt sur le bien dont la valeur est censée être entrée rétroactivement dans l'hérédité (Dublineau, p. 708).

(1) J. E. N., 18476, § 2; Cass., 5 déc. 1871; 10 avril 1889; Instr. 2780, § 5.

2° *Condition résolutoire.* — Ici également, application pure et simple des principes généraux de l'Enregistrement. Le droit de mutation est perçu immédiatement, même si l'aliénation consentie au profit du défunt est anéantie ultérieurement par l'exercice d'une condition résolutoire.

3° *Droits litigieux.* — On doit adopter pour ces droits une solution identique à celle que nous venons d'exposer au sujet des biens dont l'existence est soumise à une condition suspensive. Il serait illogique, en effet, de percevoir des droits sur un actif dont l'évaluation dépend de l'appréciation judiciaire. Lorsque cette dernière est connue on acquitte les droits supplémentaires, s'il y a lieu.

4° *Recouvrement incertain.* — Lorsqu'une succession présente une créance dont le recouvrement est incertain, il y a lieu de lui donner une estimation forfaitaire qui correspond à une fraction de créance. Les droits sont exigibles sur le montant total de la créance si cette dernière est, par la suite, entièrement recouvrée.

5° *Libération par confusion.* — Sur ce point, il faut faire une distinction :

a. Le créancier hérite de son débiteur. — En vertu du principe de la non-distraction des charges, l'actif brut de la succession doit être déclaré.

β. Le débiteur hérite de son créancier. — En l'occurrence, la solution a été très controversée; mais il a été admis par la majorité des auteurs que le débiteur doit acquitter le droit de mutation sur la créance que le défunt avait contre lui; la renonciation par l'héritier débiteur à cette créance ne l'exonérerait pas de cette charge. C'est ce qui a été confirmé par un jugement de Saint-Amand (12 juill. 1888, *R. P.*, 7170) :

« Une telle renonciation, juridiquement et au point de vue de la perception des droits de mutation, est inopérante, car, vis-à-vis de lui-même, le donataire même le plus insolvable, tout à la fois débiteur et créancier, doit toujours être

considéré comme solvable, puisque, recueillant une valeur égale au montant de sa dette, il n'est plus tenu d'acquitter celle-ci. »

A mon avis, cette justification de la législation fiscale est très raisonnable. Il serait inconcevable, par exemple, d'exonérer un héritier des droits qu'il devrait acquitter sur une succession uniquement composée de créances contre lui-même.

6° *Droit au bail.* — Il est admis généralement qu'il n'y a pas lieu d'estimer les avantages pouvant résulter du droit au bail; ces derniers sont en effet aléatoires, parce qu'intimement liés à l'exploitation du fonds de commerce et de l'industrie.

c) BIENS ACQUIS PAR LE DÉFUNT. — 1° *A titre successoral.* — Lorsque le défunt a recueilli une succession, il n'y a pas lieu de se demander s'il l'a acceptée. Par le fait même qu'elle n'est pas répudiée, soit d'une manière expresse, soit par la prescription, les droits de succession sont dus par l'héritier. La solution contraire aurait pour effet de proroger d'une manière excessive le paiement de l'impôt et d'en rendre la perception difficile.

De ce que nous venons de dire, il résulte que l'héritier bénéficiaire est débiteur des droits de mutation au même titre que l'héritier pur et simple.

En cas de substitution, le même bien supportera deux fois les droits : au décès du disposant et au décès du grevé. Si l'appelé décède avant le grevé, il n'y a pas lieu de déclarer le montant de la libéralité dans la succession du disposant puisque la substitution est caduque.

2° *Par donation.* — Le donataire meurt sans avoir accepté : il n'y a pas lieu de déclarer le bien donné. Si l'acceptation intervenue par acte séparé n'a pas été notifiée avant le décès, l'objet de la libéralité ne doit pas être déclaré, hormis que les héritiers procèdent eux-mêmes à la notification qui rend le contrat parfait.

3° *A titre onéreux. — Déclaration de command.* — Lorsque l'adjudicataire décède avant l'acceptation du command, l'actif successoral doit comprendre l'immeuble ainsi acquis, mais dans le cas seulement où le command n'accepte pas par la suite. Si cette acceptation intervient, le défunt est censé n'avoir jamais été adjudicataire.

Folle enchère. — Une décision analogue intervient en cas de folle enchère. La succession du fol enchéri ne doit pas comprendre, en effet, l'immeuble dont il est dépouillé par l'adjudication ultérieure.

d) BIENS ALIÉNÉS PAR LE DÉFUNT. — 1° *Par donation.* — Si le donateur meurt avant l'acceptation ou la notification de l'acceptation du donataire, le bien donné doit figurer dans la succession.

2° *A titre onéreux.* — Sur ce point, rien de particulier. Dans tous les cas où le défunt est propriétaire, aux termes du droit civil, il est logique d'imposer les éléments qui sont dans la succession, quelque sort qu'ils subissent par la suite.

Cession de créance. — La notification au débiteur cédé n'est requise que pour rendre la cession opposable aux tiers. Le contrat intervenu entre le cédant et le cessionnaire, et accepté par ce dernier, suffit donc pour exonérer les héritiers du cédant de tous droits de mutation sur la créance.

Délégation parfaite. — Deux novations s'opèrent. Seule subsiste la créance du délégataire contre le délégué. Les ayants droit du délégataire doivent donc déclarer la créance contre le délégué. Même s'il n'y a pas novation, la succession du délégant est exonérée de tous droits, ce dernier n'ayant joué, après la délégation, que le rôle de coobligé.

Délégation imparfaite. — Si le délégant décède avant l'acceptation du délégataire, la créance doit être déclarée. Quand la délégation a eu lieu directement entre le délégant et le délégataire, il y a lieu d'appliquer les mêmes règles que celles ci-dessus exposées pour la cession de créance.

§ 4. — INFLUENCE DES RÉGIMES MATRIMONIAUX.

La nature du régime matrimonial a une influence prépondérante tant sur le mode de liquidation qui doit intervenir à la dissolution du mariage, préalablement au partage des biens du défunt, que pour le mode de liquidation des droits de mutation proprement dits.

Il serait déplacé d'étudier ici l'économie des divers régimes matrimoniaux : cette question appartient entièrement au droit civil. Cependant, comme elle constitue la base du calcul des droits de mutation, quand il y a dissolution du mariage par le décès de l'un des époux, il n'est pas possible de passer sous silence les particularités intéressantes de ces différents régimes dans leurs conséquences au point de vue fiscal (1).

a) COMMUNAUTÉ LÉGALE. — *Liquidation des reprises et des récompenses.* — La liquidation des reprises et récompenses afférentes à chacun des époux constitue le règlement préalable du partage de la communauté.

S'il y a excédent de reprises en deniers, ce surplus figurera à la masse passive de communauté, cette dernière étant débitrice de l'époux; s'il y a un reliquat de récompenses, ce reliquat figurera à la masse active de communauté, cette dernière étant créancière de l'époux.

En ce qui concerne spécialement l'époux prédécédé, l'excédent de reprises figurera à la masse active de sa succession, et l'excédent de récompenses à la masse passive.

Pour se familiariser rapidement avec ce mode de liquidation, très abstrait quand il est dépourvu d'application pra-

(1) J. Bonnecase, *Pratique judiciaire et extrajudiciaire*, D., 286-307.

Cet ouvrage contient des développements particulièrement intéressants sur la répartition des différents régimes matrimoniaux en France et des statistiques concluantes.

tique, il faut comparer cet ordonnancement préalable à l'établissement d'une comptabilité en partie double.

Tel élément, actif dans un compte commun ou propre, doit être passif dans l'autre compte. Ainsi, l'excédent de reprises en deniers du défunt figure au passif de la communauté et à l'actif de sa succession. La liquidation des reprises et des récompenses constitue en un mot un jeu de balance, dans lequel chaque patrimoine doit inscrire à son actif ou à son débit tout ce qui constitue un élément de créance ou de dette envers un autre patrimoine.

Quand cet apurement préalable des comptes est achevé, on procède à la liquidation proprement dite de la communauté : la balance accusera un reliquat ou un déficit.

1° *Si la communauté est fructueuse*, elle se partage par moitié, chaque moitié revenant à chaque époux. La part afférente au prédécédé va donc former le premier élément de la masse active de sa succession.

2° *La communauté est déficitaire*. — Le déficit peut être constitué par des dettes communes ou par un excédent de reprises en deniers.

Nous n'étudierons pas la première hypothèse, où se trouve posé le délicat problème de l'obligation et de la contribution aux dettes, qui appartient au droit civil pur. Mais nous devons parler de l'excédent de reprises, à cause de son influence éventuelle sur la constitution de la masse passive de succession.

Conformément aux dispositions du Code civil (art. 1471), la femme a un droit de priorité pour l'exercice de ses reprises en deniers contre la communauté. Si, malgré ce droit, l'actif de communauté n'alimente pas ses reprises entièrement, la femme a le droit de prélever le complément sur les biens propres du mari.

Reprenons maintenant l'hypothèse où la communauté est fructueuse. Dans ce cas, la succession doit se liquider suivant les règles du droit civil (art. 743 à 768). Nombre des

dispositions visées par ces articles ont été modifiées. Nous ne citerons que pour mémoire celles afférentes aux droits des enfants naturels. Mais nous insisterons sur la situation juridique faite au conjoint survivant par les rédacteurs du Code.

Ces derniers avaient dû penser que les époux auraient toujours la faculté de se faire des dispositions entre vifs ou testamentaires dans les limites permises par la loi. Mais ils avaient oublié l'hypothèse où ils auraient négligé de le faire.

Dans ce cas et jusqu'en 1891, l'époux survivant a été privé de tous droits sur la succession de son conjoint quand il se trouvait en présence de parents ou d'enfants naturels du défunt.

Nous n'avons pas à discuter ici les lacunes de l'article 767 primitif; mais nous sommes un peu étonné à la pensée que le législateur de cette époque, généralement si avisé, n'ait pas prévu le cas où la communauté étant négative, les biens propres du conjoint survivant inexistant, ce dernier se trouvait dans le dénûment le plus complet avec la seule ressource de recevoir les aliments de ses enfants ou représentants.

b) COMMUNAUTÉ CONVENTIONNELLE. — 1° *Communauté de biens réduite aux acquêts*. — Pour ce régime matrimonial, dont il n'y a pas lieu de retracer ici l'économie, il suffira de dire que le mode de liquidation pour parvenir à la déclaration de succession est rigoureusement le même que celui que nous avons esquissé pour la communauté légale, en tenant compte des particularités juridiques qui lui sont propres.

2° *Clauses diverses*. — Je veux dire quelques mots du préciput conventionnel et des assignations de parts inégales dans la communauté.

Préciput conventionnel. — Le préciput conventionnel, tel qu'il est défini et décrit dans les articles 1515 à 1520 du

Code civil, est considéré au point de vue juridique comme une convention de mariage, et non comme un avantage sujet aux formalités des donations (art. 1516).

La nature juridique du préciput est très intéressante; elle n'est malheureusement *pas très précise*. Le Code soutient que le préciput ne doit pas être regardé comme un avantage pour l'époux bénéficiaire. C'est une *convention de mariage* faite entre *associés* qui constitue de plus, au profit de l'époux bénéficiaire, un gain de survie.

Aujourd'hui, on considère donc le préciput comme une opération à titre onéreux. La doctrine et la jurisprudence sont désormais fixées dans ce sens. Il est intéressant à cet égard de rappeler l'opinion de Pothier : « La convention de préciput, disait-il, renferme un avantage. Néanmoins, elle est regardée plutôt comme une convention de mariage, que comme donation, et, en conséquence, elle n'est point sujette à la formalité de l'insinuation. » (Pothier, *Communauté*, n° 442.)

Cependant, vis-à-vis des enfants d'un premier lit, le préciput doit être considéré non comme une convention de mariage, mais comme une véritable libéralité. Pourquoi deux poids et deux mesures? Comment la nature juridique d'une convention pourrait-elle changer suivant les personnes auxquelles elle s'applique?

En faveur de la thèse de la « convention de mariage », on peut soutenir, peut-être, que le préciput est une clause aléatoire parce qu'afférente à un patrimoine tout à fait incertain. Mais toutes les donations de biens à venir, les donations entre époux, n'ont-elles pas le même caractère?

Quoi qu'il en soit, l'Administration a adapté fidèlement son application fiscale aux principes juridiques du préciput. Les règles de perception ont été nettement formulées dans l'Instruction 1256, § 4 :

« 1° Les préciputs stipulés en vertu de l'article 1515, lorsqu'ils sont à prendre sur les biens de la communauté, ne

donnent lieu ni à la perception du droit fixe sur le contrat de mariage, ni à la perception du droit de mutation par décès lors de l'événement.

» 2° Le droit fixe de donation éventuelle continuera d'être perçu sur le contrat de mariage lorsqu'il y sera stipulé que la femme aura le droit de prendre son préciput, même en renonçant à la communauté.

» 3° Dans cette espèce, en cas de prédécès du mari et de renonciation par la veuve à la communauté, le droit proportionnel de mutation par décès entre époux sera exigé sur le préciput. »

Les dispositions contenues dans cette Instruction constituent une application très rationnelle des principes juridiques.

Quand la femme renonce à la communauté, deux seuls patrimoines se trouvent en présence : celui du mari, qui se confond avec celui de la communauté, et celui de la femme. Si cette dernière, conformément à la réserve faite à son profit, exerce le préciput, même renonçante, elle reçoit donc de son mari une véritable libéralité : il ne peut plus être, en effet, question de prélèvement sur une communauté qui n'existe plus en fait.

Il est donc logique de percevoir, dans ce cas, le droit proportionnel de mutation par décès sur le préciput.

3° *Assignment de parts inégales dans la communauté.* — Le Code a prévu trois cas (art. 1520, 1523, 1525 C. civ.).

α. Le survivant des époux ou les héritiers du prémourant sont attributaires d'une fraction de communauté inférieure ou supérieure à la moitié qui leur revient légalement.

β. Un des époux ou ses héritiers sont attributaires d'un forfait de communauté.

γ. La totalité de la communauté est dévolue au survivant des époux ou à l'un d'eux seulement en cas de survie.

Ces clauses, comme le préciput, ne doivent pas être légalement regardées comme des libéralités, mais comme des con-

ventions de mariage. Nous aurions à leur égard les mêmes remarques et les mêmes critiques à formuler que celles déjà exposées au sujet du préciput. Si le préciput se rencontre fréquemment dans les contrats de mariage, il n'en est pas de même de l'assignation des parts inégales dans la communauté. Il est cependant intéressant de remarquer que cette dernière clause est très populaire dans le sud-ouest de la France.

Il me semble d'ailleurs que l'attribution totale à l'époux survivant de la part de communauté revenant au conjoint prédécédé, en totalité ou en usufruit, constitue souvent une mesure d'équité, à condition cependant que cette clause joue seulement en cas de dissolution de mariage par le décès des époux. La prospérité de la communauté a souvent été l'œuvre commune des conjoints. Cette convention donne au survivant la récompense de sa participation au travail commun.

Le régime fiscal s'est appliqué à refléter en la matière la conception juridique du Code. Le contribuable bénéficie dans une mesure appréciable de cette anomalie législative. Cette dernière ne me paraît se justifier que par la seule raison suivante : on a tenu à favoriser la conclusion des mariages par la stipulation d'avantages substantiels aux époux.

Les enfants communs n'ont pas trop à se plaindre de la faveur consentie par le prémourant de leurs parents au survivant puisqu'ils recueillent chez ce dernier la part qui leur avait momentanément échappé. Ce n'est pour eux qu'un retard de jouissance. Reconnaissons cependant que ce retard peut leur être parfois fort préjudiciable. Quoi qu'il en soit, et comme nous n'aurons pas souvent l'occasion de le faire, louons la magnanimité du législateur en l'occurrence.

4° *Renonciation à la communauté.* — La renonciation à la communauté a pour effet, comme nous avons déjà dit, de réduire les trois patrimoines en deux par la fusion des biens propres du mari et des biens de communauté. Au décès du mari, les droits de mutation sont donc acquittés sur le

montant de cette fusion, et au décès de la femme, ils ne sont exigibles que sur les biens propres de cette dernière, sous déduction des récompenses qu'elle pouvait devoir à la communauté.

c) RÉGIME EXCLUSIF DE COMMUNAUTÉ. — Deux patrimoines seuls se trouvent en présence. Le mari doit représenter à la dissolution du mariage les objets mobiliers qu'il a reçus pour sa femme ou le prix, s'ils ont été vendus.

Aucune difficulté ne se présente donc pour la liquidation des droits de mutation. Ils sont exigibles sur la valeur des biens propres laissés par les époux à leur décès.

d) SÉPARATION DE BIENS. — Sous ce régime, on applique les mêmes règles que pour le régime exclusif de communauté.

L'impôt sera donc perçu sur les biens laissés par chaque époux à son décès.

e) RÉGIME DOTAL. — Il faudra se conformer aux règles du droit civil et aux stipulations contenues expressément dans le contrat de mariage pour établir, au décès de la femme, la consistance de sa fortune personnelle, et en particulier de sa dot mobilière.

Nous savons que cette dernière ne peut être aliénée par la femme, mais que ce droit est reconnu au mari, qui doit, à la dissolution du mariage, représenter les meubles dotaux en nature, ou en deniers, s'ils ont été vendus. La dot mobilière constitue donc, en réalité, une créance contre le mari.

En ce qui concerne les paraphernaux, ils sont soumis aux règles du régime de la séparation de biens.

Stipulation de remploi. — Si le remploi a été stipulé obligatoire dans le contrat de mariage, tous les biens acquis en remploi des biens dotaux deviennent dotaux, conformément à la loi. S'il n'a pas été prescrit, le bien acquis avec des deniers provenant de la vente d'un bien dotal devient paraphernal, et la femme a une créance contre son mari pour la restitution du bien aliéné.

Fruits. — Sous le régime dotal, les fruits des biens dotaux sont la propriété du mari. Ceux qui restent à percevoir au moment du décès et qui s'appliquent à une période antérieure au décès doivent être déclarés dans la succession du mari.

§ 5. — VALEUR IMPOSABLE DES BIENS HÉRÉDITAIRES.

La loi de frimaire présente sur ce point des particularités assez curieuses, notamment en ce qui concerne le patrimoine mobilier. Il faut remarquer, il est vrai, qu'à cette époque la fortune mobilière était très restreinte eu égard à la fortune immobilière.

Les *rentes françaises* et les *valeurs mobilières étrangères*, même celles dépendant d'une succession régie par la loi française, étaient exemptes des droits de mutation par décès. Quant aux *valeurs mobilières françaises* autres que les rentes sur l'Etat, elles devaient être déclarées et estimées par les parties (Dublineau, p. 748, n° 1340).

Biens provenant du contrat de société. — La société forme une personne morale dont le patrimoine est entièrement distinct de celui personnel des associés. Quand la société est valablement constituée, il n'y a donc lieu de déclarer au décès d'un associé n'entraînant pas la dissolution de la société que la créance de l'associé contre cette dernière ⁽¹⁾.

Si, au contraire, la société n'a pas été régulièrement constituée, si elle est purement verbale, par exemple, il faudra déclarer la part indivise de l'associé dans l'actif *brut* de la société.

Créances hypothécaires et chirographaires. — Les créances appartenant au défunt au moment de son décès forment un élément actif et doivent être déclarées. Les intérêts consti-

(1) Cass. civ., 9 mai 1864, S., 64. 1. 239; 19 janv. 1881, Instr. 2630, § 1^{er}; 7 mai 1906, Instr. 3199, 15.

tuent des fruits civils qui s'acquièrent jour par jour (C. civ., art. 584) et doivent également figurer dans la déclaration.

Rentes sur particuliers. — Il y a lieu de déclarer la rente perpétuelle consentie au profit du défunt. Ses arrérages ainsi que ceux d'une rente viagère sont des fruits civils. On doit donc tenir compte des arrérages échus jusqu'au décès, et non perçus (1).

Réversion. — Quand une rente est constituée au profit d'un étranger qui n'a pas fourni les fonds, il y a véritable libéralité, qui donne lieu, au décès du constituant, à la perception des droits de mutation par décès (2).

Il faut appliquer la même règle quand l'un des époux constitue une rente réversible au profit du survivant, en aliénant un bien propre; c'est une donation entre époux (3).

Mais dans tous les autres cas de réversion entre époux, les droits de mutation ne sont pas exigibles soit qu'il s'agisse de l'aliénation de biens communs ou de l'aliénation par les deux époux, simultanément, de biens propres à eux.

Pour l'évaluation des rentes, il faut suivre les prescriptions contenues dans le paragraphe 9 de l'article 14 de la loi de frimaire :

« Pour les rentes et pensions créées sans expression de capital, leurs transports et amortissements sont déterminés à raison d'un capital formé de 20 fois la rente perpétuelle et de 10 fois la rente viagère ou la pension, et quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement. »

Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux contrats à titre onéreux, mais la jurisprudence a admis qu'elles étaient également valables pour les mutations par décès (Cass., 28 mess. an XIII, D., n° 4520; 4 mai 1807, D., n° 4521).

(1) Marmande, 2 déc. 1857, D. P., 57. 5. 281.

(2) Cass. ch. réunies, 23 déc. 1862, S., 63. 1. 46, Instr. 2244, § 4.

(3) Le Havre, 31 janv. 1867, R. P., 2653.

Quand les rentes ont été créées avec expression de capital, c'est ce capital qui sert de base à la perception.

Meubles et objets mobiliers. — Aux termes de l'article 8 de la loi de frimaire, la valeur imposable est déterminée « par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges » (Cass., 12 pluv. an VIII; 17 niv. an XII; Tr., 3404).

Mais ce mode d'évaluation ne devait être employé qu'en l'absence d'un inventaire dressé par un officier public. L'estimation faite dans un inventaire n'était pas d'ailleurs considérée comme inattaquable par la Régie, qui se réservait le droit de faire la preuve de la véritable valeur des objets suivant les règles du droit commun (J. Valenciennes, 17 août 1853, *J. E.*, 15753; *M. E. P.*, 10600). L'inventaire était opposable aux intéressés régulièrement convoqués, mais sa base légale n'était reconnue que s'il était fait dans les deux années du décès.

Immeubles. — Le mode d'évaluation des immeubles pour le calcul des droits de mutation par décès étant semblable à celui des mutations entre vifs à titre gratuit, nous renvoyons le lecteur, sur ce point, à nos développements antérieurs.

Usufruit et nue propriété. — Dans l'étude des donations, nous avons déjà vu qu'au démembrement de la propriété l'acquéreur de la nue propriété payait sur la pleine propriété, l'acquéreur en usufruit sur la demi-valeur de la pleine propriété, et que la réunion ultérieure de l'usufruit à la nue propriété n'entraînait aucun droit supplémentaire (L. 22 frim. an VII, art. 14, n° 11, et art. 15, n° 7).

Les mêmes règles s'appliquent pour les mutations par décès.

§ 6. — TARIF. — ASSIETTE. — LIQUIDATION DES DROITS.

a) TARIF. — Pour les mutations par décès, la loi de frimaire an VII comportait les mêmes distinctions que pour les mutations à titre gratuit. Les biens transmis supportaient donc des droits différents selon qu'ils étaient de nature mobilière ou immobilière, qu'ils étaient dévolus en ligne directe ou en ligne collatérale.

Nous avons déjà dit ce que nous pensions de cette conception défectueuse. Nous n'y reviendrons pas. Remarquons seulement que, si la distinction entre les biens meubles et immeubles était tout à fait inutile, la classification sommaire de la dévolution aux lignes directe et collatérale était très insuffisante. Ces deux défauts ne tardèrent pas à frapper les législateurs ultérieurs.

Remarquons cependant que la faveur accordée aux successions mobilières formait la contrepartie de la non-distraction des charges. C'était du moins la thèse du législateur de frimaire.

Les tarifs édictés par la loi de frimaire étaient les suivants :

Successions mobilières :

Ligne directe, 0,25 p. 100;

Ligne collatérale, 1,25 p. 100;

Entre époux, 0,625 p. 100.

Successions immobilières :

Ligne directe, 1 p. 100;

Ligne collatérale, 5 p. 100;

Entre époux, 2,5 p. 100.

Pour les donations, on avait déjà accordé un régime de faveur aux libéralités faites aux époux par contrat de mariage.

Pour les mutations par décès, la loi de frimaire a institué un tarif applicable aux successions entre époux, intermédiaire entre ceux afférents aux lignes directe et collatérale. Cette faveur était très légitime; mais comment le législateur de frimaire n'a-t-il pas eu l'idée de pousser plus loin le souci de l'équité ? Un frère acquittait, en effet, les mêmes droits qu'une personne non-parente !

Le tarif était proportionnel. Je ne choisis pas cet endroit pour établir la comparaison de la proportionnalité et de la progressivité, qui sera inaugurée un siècle plus tard. Je veux seulement dire ici que le principe de la proportionnalité pure et simple n'est pas équitable. Nous en exposerons les raisons ultérieurement.

Conformément aux conceptions du Code civil, le tarif afférent à la ligne directe est applicable aux mutations qui s'opèrent de l'adoptant à l'adopté ou à ses descendants, et réciproquement.

b) LIQUIDATION DES DROITS. — Si la déclaration est l'œuvre des parties, la liquidation des droits de mutation incombe spécialement au receveur. Les ayants droit du *de cujus* doivent les acquitter sans contestation aucune, toute réclamation n'étant recevable qu'après paiement. Disposition sévère mais nécessaire, en présence de la mauvaise foi de certains contribuables qui retarderaient le paiement de l'impôt en provoquant des litiges interminables.

Pour liquider les droits, conformément aux principes énoncés dans la loi de frimaire, il suffit d'attribuer à chaque héritier, donataire, légataire ou ayant droit, la part lui revenant dans l'actif *brut* successoral suivant la dévolution conforme au Code civil et à la volonté du défunt.

L'Administratoir devra donc réduire les libéralités qui ont pu excéder la quotité disponible, restituer aux réservataires leur part véritable, en un mot, procéder à une liquidation des droits exacts des héritiers ou ayants droit.

Certains auteurs, Dublineau notamment, ont prétendu « que le receveur n'était pas autorisé à réduire d'office, pour la liquidation de l'impôt, les libéralités excessives. Que la réduction ne pouvait être effectuée que si les parties faisaient connaître dans la déclaration leur volonté de ramener les dispositions du défunt aux limites de la quotité disponible. » (1).

(1) Dublineau p., 822, n° 1449.

Ce n'est pas mon avis. Je prétends, au contraire, que le receveur doit faire *d'office* la réduction des libéralités, la réserve constituant pour le bénéficiaire une garantie *ipso jure*. Il n'en serait autrement que si le réservataire avait fait connaître son intention d'exécuter la libéralité intégralement.

Nous ne parlerons pas ici de la manière dont il faut effectuer les rapports à la masse, s'il y a lieu, ni de la façon de calculer la quotité disponible. Ces questions appartiennent au droit civil, auquel nous renvoyons le lecteur.

Il faut reconnaître que la liquidation des droits, sur les principes édictés par la loi de frimaire, était relativement simple. Les charges n'étant pas déduites, il n'y avait pas à se préoccuper de la contribution des héritiers ou ayants droit au passif successoral. Dans la législation actuelle, la question est devenue plus complexe...

Relation du partage avec la liquidation des droits. — Il a été admis de façon unanime que le partage intervenu avant la déclaration de succession pouvait servir de base à cette dernière, à condition qu'il ait été opéré sans soulte ni retour (Cass., 16 juill. 1823, *J. E.*, 7556; 14 mars 1851, *S.*, 51, 1574; Instr. 2366, § 2; 4 août 1869, *S.* 69, 1476; Instr. 2393, § 7) et qu'il ait été *pur et simple*.

Pour qu'un partage soit pur et simple, il faut qu'il soit définitif par lui-même. Une stipulation de soulte lui enlève ce caractère. Un partage postérieur à la déclaration peut également servir de base à la perception des droits, à condition qu'il soit aussi pur et simple.

§ 7. — PAIEMENT DES DROITS.

Pour l'étude du recours du Trésor, de son privilège et de la solidarité des héritiers, nous renvoyons le lecteur à nos développements précédents, contenus dans le paragraphe : *Déclaration de succession*.

§ 8. — CONTRAVENTIONS ET PEINES. — POURSUITES ET INSTANCES.

a) CONTRAVENTIONS ET PEINES. — Nous traiterons assez rapidement cette question, qui n'offre qu'un intérêt assez restreint. Sous l'empire de la loi de frimaire, le régime des sanctions et des peines avait été établi d'une manière assez simple. Il a fallu le perfectionner par la suite, tant pour le rendre, dans certaines circonstances, plus équitable que pour l'adapter aux fraudes, sans cesse plus audacieuses.

Aux termes de l'article 39 de la loi de frimaire :

« Les héritiers, donataires ou légataires, qui n'auront pas fait dans les délais prescrits la déclaration des biens à eux transmis par décès paieront, à titre d'amende, un demi-droit en sus du droit qui sera dû pour la mutation.

» La peine pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis; il en sera de même pour les insuffisances constatées dans les estimations des biens déclarés.

» Si l'insuffisance est établie par un rapport d'experts, les contrevenants paieront, en outre, les frais de l'expertise.

» Les tuteurs ou curateurs supporteront personnellement les peines ci-dessus lorsqu'ils auront négligé de passer les déclarations dans les délais ou qu'ils auront fait des omissions ou des estimations insuffisantes. »

A la lecture de cet article, certaines dispositions attirent particulièrement notre attention :

« Quand la déclaration n'a pas été souscrite dans les délais, il est dû un demi-droit en sus. » Le législateur de frimaire a ainsi frappé avec une vigueur égale ceux qui ont apporté dans l'accomplissement de la formalité des retards très inégaux. Première anomalie. Les insuffisances sont sanctionnées aussi sévèrement que les omissions, ce qui n'est pas équitable : les premières sont nettement moins graves et frauduleuses que les secondes.

Ces lacunes seront d'ailleurs corrigées peu à peu par la législation ultérieure.

« Si, au lieu de faire sa déclaration, l'héritier verse au Trésor une somme à valoir sur les droits qui seront dus et qu'ensuite la déclaration n'ait lieu qu'après le délai, le demi-droit en sus n'est dû que sur le complément à payer (Del., 23 sept. 1832; *M. E. P.*, 2145; Tr., 5854).

» Mais les erreurs de contenance commises dans la désignation des biens ne peuvent attirer aucune peine sur l'héritier s'il les a indiqués tous et énoncé les lieux de leur situation (Cass., 10 mai 1814, Tr. 3310 et s.).

» Les héritiers, légataires ou donataires, qui rectifient volontairement une déclaration insuffisante dans le délai de six mois, à compter du jour du décès, ne sont passibles d'aucune peine, même dans le cas où, avant l'expiration du délai, il aurait été rapporté un procès-verbal ou décerné une contrainte; mais après l'expiration du délai ils ne peuvent être dispensés du droit en sus, même lorsqu'ils offrent volontairement de rectifier leur déclaration. » (Déc. 1^{er} vent. an VII, *J. E.*, 49; Del. 17 vendém. an XIII, *J. E.*, 1844, Instr. 338.)

b) POURSUITES ET INSTANCES. — L'Administration ne doit entamer les poursuites contre les contribuables qu'après avoir employé les moyens à sa disposition pour amener les redevables à se libérer volontairement. C'est ce qui résulte explicitement de l'article 63 de la loi de frimaire :

« La solution des difficultés qui pourront s'élever relativement à la perception des droits d'enregistrement avant l'introduction des instances appartient à la Régie. »

Si les parties ont des réclamations à faire valoir, elles peuvent donc s'adresser directement à l'Administration, qui, par la voie de son directeur général ou d'un directeur départemental, quelquefois du ministre des Finances, tranchera la question. D'autre part, la Régie ne peut entamer des poursuites qu'après invitation de payer dans la huitaine la somme clairement exposée.

Quand ces moyens sont épuisés, l'Administration peut décerner par son receveur une contrainte, visée par le juge de paix du canton où le bureau est établi, et signifiée aux débiteurs eux-mêmes. En vertu de cette contrainte, la Régie peut donc procéder à l'exécution proprement dite, dans les termes du droit commun. Elle ne pourrait cependant prendre une inscription contre les débiteurs qu'en vertu d'un jugement. Cette exécution n'est interrompue que par une opposition formée par le redevable et contenant assignation, à jour fixe, devant le tribunal civil du département.

Une particularité de cette procédure réside en ce qu'elle est *écrite* et qu'elle se développe sous la forme de mémoires respectivement signifiés.

« Les seuls frais à supporter par la partie qui succombe sont ceux du papier timbré, des significations et du droit d'enregistrement des jugements. » (L. frim., art. 63, 3^e alinéa.)

L'Instruction 1537 (p. 100) de l'Administration précise que les moyens d'attaque et de défense doivent s'appuyer sur des arrêts de la Cour de cassation ou des jugements des tribunaux.

Dans le délai de trois mois, au plus tard, à compter de l'introduction des instances (art. 63 de la loi de frimaire, 3^e alinéa), le jugement doit être rendu après rapport d'un juge, lu en audience publique et suivi des conclusions du ministère public.

1^o Si le jugement est favorable au Trésor, ce dernier peut le faire exécuter selon le droit commun, après signification aux redevables;

2^o Si le jugement n'est favorable au Trésor que pour partie, le directeur départemental doit prendre une décision avant de provoquer l'exécution du jugement;

3^o Si le jugement est contraire au Trésor, le montant des condamnations est acquitté par ce dernier.

Voies de recours. — Les jugements seront sans appel et ne

peuvent être attaqués que par voie de cassation (art. 65 de la loi de frimaire). Ce texte doit être interprété d'une manière restrictive. Il faut donc admettre que l'opposition par défaut, la tierce opposition et la requête civile sont autorisées.

Nous connaissons le rôle exact de la Cour de cassation : on pourrait croire son intervention bien restreinte en la matière, mais l'Instruction 1537, n° 139, nous dit :

« L'application des droits d'enregistrement étant essentiellement dépendante de la nature des actes, toute décision qui repose sur une fausse qualification de l'acte soumis à la formalité présente une violation de la loi qui établit le droit d'enregistrement. En cette matière, la Cour de cassation a droit de réviser l'application des actes pour leur conserver leur véritable caractère. » (Dublineau, p. 956.)

Enfin, et ceci est très remarquable, il est permis de présenter devant la Cour de cassation des moyens qui n'ont pas été exposés dans la procédure précédente, à condition que ces moyens aient un caractère d'ordre public.

§ 9. — PRESCRIPTIONS.

Au sujet des prescriptions, nous renvoyons le lecteur à nos développements antérieurs sur les principes fiscaux communs aux donations et aux successions.

*
**

Critique de la loi de frimaire.

Nous venons d'avoir un aperçu rapide sur les dispositions adoptées par la loi de frimaire en ce qui concerne les donations et les successions.

Nous n'avons pas eu la prétention d'en faire l'analyse complète, un tel travail ne pourrait être contenu que dans de volumineux ouvrages. Notre intention a été seulement de montrer les tendances générales de cette législation primor-

diale. Nous avons entrevu parfois certains cas particuliers dans le seul but d'éclairer un peu ce sujet très austère.

Dans ce chapitre, nous avons développé plus spécialement toutes les parties de la loi de frimaire, qui sont demeurées à peu près intactes jusqu'à nos jours. Cet exposé évitera de surcharger les lois ultérieures, qui seront uniquement consacrées à l'étude des modifications de celle que nous venons d'étudier.

Le terrain ainsi déblayé, les dispositions nouvelles apparaîtront avec plus de clarté. Mais avant de commencer l'étude des lois ultérieures, jetons un dernier regard sur celle de frimaire.

Au désordre fiscal de l'ancien régime succède une centralisation à outrance. L'effort tenté dans ce domaine ne doit étonner personne si l'on veut bien se rappeler l'état politique de la France à cette époque. Le pays sort de la Révolution meurtri par les excès de l'intérieur et par les luttes avec l'étranger. Le peuple aspire profondément au rétablissement de l'ordre.

Voici le Directoire. On commence à prendre des mesures centralisatrices, que l'Empire, plus tard, accentuera jusqu'à l'exagération. Les finances sont dans un état de délabrement qui ne laisserait aucun espoir s'il ne s'agissait d'une nation aux innombrables ressources. Les campagnes d'Italie et d'Egypte ouvrent des fissures et des brèches dans un Trésor déjà très obéré. Les maîtres du pays doivent donc réaliser une œuvre de salut public en créant des impositions justes, rémunératrices, et de perception facile. La loi de frimaire a-t-elle atteint ce but?

Avant d'y répondre, reconnaissons le progrès considérable d'unification et de simplification qu'elle marque sur ses devancières, mais aussi rendons hommage à ceux qui l'ont inspiré. Il serait d'ailleurs injuste de méconnaître l'influence exercée sur cette loi par les écrits des feudistes, les monuments constitutifs du contrôle et les coutumes, principale-

ment celle de Paris. Nous n'aurons pas l'outrecuidance de prétendre qu'avant 1789 rien n'avait été fait.

Ce serait vouloir s'insurger contre toute vérité historique que de nier les travaux nombreux et souvent remarquables effectués sous l'ancien régime. Malheureusement, c'était le règne du désordre et de l'arbitraire.

Les mauvaises finances étant les principaux facteurs des révolutions, les profondes lacunes de notre législation fiscale ne pouvaient échapper aux hommes chargés de redresser les anciens abus. Comme il arrive toujours en pareille matière, on a voulu aller de suite aux antipodes des précédentes réglementations, et l'on a souvent fortement exagéré les réactions contre les anciens systèmes. Néanmoins, le législateur de frimaire a eu la tâche facilitée par le travail réalisé dans la loi des 5 et 19 décembre 1790. Cette dernière avait déjà mis beaucoup d'ordre dans l'impôt de l'enregistrement.

Les premiers hommes appelés à diriger les destinées de la Révolution française ont fait appel à l'esprit d'abnégation, à la vertu civique. On répondit à cet appel. Et, comme il arrive au début de toutes les crises sociales, un vent de mysticisme passa sur le pays. Le fisc faisait alors un large crédit au contribuable et s'efforçait d'en appeler au sentiment patriotique de ce dernier. Mais une nation ne reste jamais très longtemps dans l'état de surexcitation nerveuse créé par de pareils bouleversements. A ces périodes de tension malade succèdent celles de la convalescence.

Le Directoire a connu ces dernières. La Nation, sortie de sa mystique révolutionnaire, reprend contact avec les réalités. Les citoyens, avouons-le, redeviennent plus égoïstes. Voilà l'ambiance morale du pays. Cette ambiance était d'ailleurs créée non seulement par un sentiment de réaction contre les exagérations révolutionnaires, mais aussi par les difficultés financières auxquelles le Gouvernement devait faire face. Nous avons parlé déjà des campagnes d'Italie et d'Egypte. Ces dernières avaient été précédées de celles diri-

gées par Jourdan et Moreau sur le Rhin, tandis que Hoche s'employait à pacifier la Vendée.

Les soldats étaient dans un état de dénuement tel que l'on ne pouvait envisager de longues campagnes et qu'il fallait à tout prix obtenir des victoires rapides. Bonaparte heureusement était là. Mais pour alimenter ces dépenses extraordinaires, il fallait des finances solides. Le citoyen, devenu moins vertueux, ne faisait plus preuve d'une aussi grande générosité ni d'un aussi grand courage. On se dérobaient devant l'impôt.

On conçoit que les hommes de lois, chargés de remanier le régime fiscal, en l'an VII, aient alors montré de la fermeté. Reconnaissons d'ailleurs que depuis cette époque, la vertu civique n'a pas beaucoup progressé et que les réglementations ultérieures ont eu pour effet de restreindre les libertés bien plus que de les étendre.

Les lois du 9 pluviôse an IV, du 14 thermidor an IV, du 3 pluviôse an V, des 3 vendémiaire, 9 vendémiaire, 2^e germinal an VI, 26 vendémiaire, 5 frimaire an VII, que nous ne citons que pour mémoire, étaient déjà venues rendre plus sévères les dispositions de la Révolution proprement dite. Ces réglementations successives ayant défait l'unité de l'œuvre de 1790, il fallait réédifier un monument durable sur de nouvelles bases.

Que devons-nous penser de ce monument?

Tout d'abord, essayons de découvrir ses vices de construction.

La loi de frimaire est d'une concision exagérée. On peut savoir gré à ses rédacteurs d'avoir fait une œuvre simple. Dans le domaine fiscal, cependant, il est bon d'éclairer l'œuvre par des développements susceptibles d'éviter l'interprétation arbitraire. Or, cette interprétation arbitraire est née précisément de l'obscurité des textes. Il est facile de s'en rendre compte en feuilletant la jurisprudence d'après la Révolution. On a dû suppléer, dans de nombreux cas, au silence du législateur.

Cette concision extrême a-t-elle été voulue par le législateur? Nous n'oserions le nier. Et il est permis de se demander si le Gouvernement de cette époque ne cherchait pas, dans une prudente réserve, la sauvegarde de ses droits éventuels!

« La loi de frimaire an VII, dit Championnière, dans son traité, présente de ces dispositions vagues à double sens qui, dans l'impossibilité de supposer le législateur malhabile, accusent ses intentions et lui prêtent une arrière-pensée; cette observation à l'égard de la loi n'est pas nouvelle; elle doit s'offrir à l'esprit, lorsqu'on y voit se reproduire en partie des règles suivies sous l'Ancien Régime, contre lesquelles on s'était si fortement élevé et dont les funestes effets avaient été si vivement signalés... On y rencontre fréquemment de ces dispositions, dont le sens large et indéterminé, rendant possible l'arbitraire de l'interprétation, semblaient destinées à rouvrir la porte à la plupart des doctrines abusives de l'ancien droit. » (1).

L'éminent et perspicace Championnière n'est pas indulgent pour le législateur de frimaire. Ces appréciations, un peu acerbes, sont cependant assez justifiées.

En ce qui concerne les donations et les successions, la plus grave critique que nous puissions lui adresser est celle afférente au principe de la non-distraktion des charges.

Comment les hommes de la Révolution, si altérés de justice, ont-ils admis une pareille énormité? Cherchons-en la raison surtout dans les difficultés financières que tous les gouvernements de cette époque ont éprouvé. Il n'en demeurerait pas moins que le principe était profondément injuste.

Les plus obérés supportaient des charges aussi lourdes que ceux dont la fortune était nette de tout passif! C'était une manière originale de comprendre la répartition équitable de l'impôt!

(1) Bonnefon, *Histoire de l'Enregistrement*, p. 160.

Le procédé était évidemment avantageux pour le fisc, car il permettait parfois de récupérer deux fois l'impôt sur la même valeur. Une somme empruntée était assujettie aux droits de mutation dans la succession du créancier, parce qu'elle constituait l'objet même de la créance, et dans la succession du débiteur parce qu'elle n'était pas déductible.

Fiscus ante omnes!

Dans la première édition de ses *Principes de l'Enregistrement*, Demante avait ainsi résumé l'argument des défenseurs du principe de la non-déduction des charges :

« Ce principe, disait-il, encourt généralement de la part des jurisconsultes une véritable réprobation. Je n'en conteste pas l'extrême vérité. Je dois pourtant faire observer qu'il est conforme au système général de la législation fiscale. Dans ce système, ce qui fait encourir l'impôt, ce n'est pas l'enrichissement du contribuable, c'est la transmission de la propriété, aussi bien à titre onéreux qu'à titre gratuit. Donc il importe peu que l'acquisition résultant d'une donation, d'une hérédité, d'un legs, soit purement gratuite ou purement onéreuse ou mêlée de charges; dans tous les cas, le donataire, l'héritier, le légataire ne devient pas moins propriétaire des choses données ou laissées et c'est pourquoi il doit payer l'impôt sur la valeur brute des biens qu'il acquiert. » (Demante, II, p. 234, n° 571.)

Cet argument est subtil mais repose sur des bases peu solides.

Si nous cherchons maintenant les critiques de détail à formuler contre la loi de frimaire, nous nous étonnerons, par exemple, de voir les différents procédés de perception adoptés pour les ventes, les donations et les successions. Pourquoi, dans les opérations à titre gratuit, l'impôt était-il exigible sur la capitalisation par 20 du produit des biens et, dans les opérations à titre onéreux, était-il perçu sur la valeur déclarée?

Je ne vois aucune raison valable à cette distinction.

La loi de frimaire contenait également une discrimination entre les biens meubles et immeubles pour la perception des droits de donation et de mutation par décès. Cette disposition était-elle utile? Nous ne le croyons pas. Tous les éléments d'une même donation ou d'une même succession forment une universalité juridique. Pourquoi accorder des avantages à une partie de ces éléments plutôt qu'à une autre? Il faut remarquer d'ailleurs que, dans les mutations à titre onéreux, nous avons encore aujourd'hui un régime fiscal plus avantageux pour les meubles que pour les immeubles.

Nous ne reviendrons pas sur les nombreuses critiques de détail que nous avons faites au fur et à mesure de l'étude de la loi de frimaire. Nous jugeons d'autant mieux ses imperfections que nous bénéficions aujourd'hui du recul de l'histoire et de l'expérience acquise. Il serait donc profondément injuste de se montrer inexorable pour les faiblesses que nous y trouvons.

Une critique impitoyable serait de bien mauvais aloi, car les défauts de cette législation sont bien restreints en face de l'intérêt qu'elle présente.

« Pour avoir donné matière à tant de difficultés, à tant d'interprétations diverses, disait, en 1837, M. Wodon, dans la préface de son *Commentaire*, la loi du 22 frimaire an VII n'en reste pas moins le chef-d'œuvre des lois financières. C'est un monument de législation remarquable, même dans l'époque si distinguée sous le rapport des lois bien faites où elle a paru.

» Il y a, écrit M. Laferrière dans son *Histoire des principes et des lois pendant la Révolution*, bien de la science et bien de la profondeur dans la conception de la loi du 22 frimaire an VII; il y a beaucoup de justesse et de largeur dans ses habiles classifications.

.....

» La plupart des principes qu'elle a posés, lit-on dans le

Répertoire périodique de M. Garnier, tome II (p. 312), sont sortis si nets et si féconds des longues et mûres délibérations qui l'ont précédée, qu'elle a résisté à soixante ans de discussions les plus vives, et malgré les nombreuses modifications, que les besoins du Trésor ont introduits dans son système, elle reste avec sa simplicité première, un chef-d'œuvre de législation. » (Bonnefon, p. 159 et 160.)

Malheureusement les amputations et les adjonctions des lois ultérieures lui ont enlevé la belle unité qui la caractérisait.

Il a fallu nécessairement adapter les mesures fiscales aux exigences du temps. Mais cette adaptation s'est faite sous forme de replâtrages successifs.

Dans le monument de frimaire de grandes lézardes se sont créées, compromettant ainsi l'harmonie de l'œuvre.

CHAPITRE II

LOI DU 27 VENTOSE AN IX A CELLE DU 25 FEVRIER 1901 EXCLUSIVEMENT

SECTION PREMIERE

LOI DU 27 VENTOSE AN IX

La loi du 22 frimaire an VII avait, dans son extrême concision, laissé une quantité de problèmes à solutionner. Devait-on, dans un seul texte, compléter son silence? Ou, au contraire, devait-on procéder par remaniements progressifs et savamment dosés?

Empressons-nous de dire que les législateurs se rendirent compte de l'importance de l'œuvre constituée par la loi de frimaire; aucun d'eux n'en tenta la révision complète. Mais nous allons assister, jusqu'à la législation actuellement en vigueur, à une série de corrections, d'additions et d'amputations du travail initial. Nous ne parlerons, bien entendu, que des lois qui ont contenu des dispositions afférentes aux donations et successions.

La première qui soit susceptible de nous intéresser est celle du 27 ventôse an IX. Cette dernière fut votée sur un exposé lumineux présenté par le conseiller d'Etat Duchâtel (toujours lui!) et après un admirable discours prononcé devant le Corps législatif, le 27 ventôse an IX. Nous regrettons beaucoup de ne pouvoir développer les arguments présentés par le grand législateur pour la défense de sa thèse,

et ceux présentés par les tribuns Grenié et Huguet pour combattre cette thèse. Ce serait dépasser le cadre de cet essai.

« Législateurs, disait le conseiller Duchâtel, si les droits d'enregistrement se placent au premier rang des revenus publics par l'importance de leur produit, ils se distinguent aussi par le but moral de la formalité dont ils sont le salaire.

» Les lois qui les concernent doivent les régler sous ce double rapport. Celle du 22 frimaire an VII, en les dégageant d'une foule de dispositions obscures et arbitraires, les a organisés d'après les principes simples qui ont fait cesser presque toutes les questions et difficultés qui naissaient journellement des lois antérieures.

» Cependant l'expérience, qui donne toujours les plus sûres et les meilleures leçons a fait connaître que cette loi a besoin de nouvelles dispositions pour la juste application de ses principes, pour le développement et l'intelligence de plusieurs de ses articles, pour la réduction de quelques fixations trop fortes, et pour en élever quelques autres au taux dont ils sont susceptibles. D'ailleurs, des institutions qui n'existaient pas alors demandent que la loi s'explique nommément à leur égard et sur leurs actes. » (1).

Duchâtel, dans son exposé, insistait sur la nécessité de ne pas entreprendre une refonte complète de la loi de frimaire, tout au moins avant que le Code civil ait vu le jour. Reconnaissons que c'était faire preuve d'un solide bon sens.

« A compter du jour de la publication de la présente, dit l'article 1^{er} de la loi de ventôse, les droits d'enregistrement seront liquidés et perçus suivant les fixations établies par la loi du 22 frimaire an VII et celles postérieures, *quelle que soit la date ou l'époque des actes et mutations à enregistrer*, sauf les modifications et changements ci-après. »

(1) Exposé des motifs du projet de la loi du 27 ventôse an IX sur l'enregistrement, *Code annoté Gagneraux*, p. 340.

Cette disposition, d'ordre général, était d'une importance exceptionnelle, en raison de son caractère rétroactif.

Elle fut combattue avec âpreté par Grenier qui vit dans cette mesure un retour aux procédés abolis de l'ancien régime. Duchâtel la défendit avec habileté, alléguant notamment qu'il était d'un intérêt primordial d'unifier les tarifs, au lieu d'appliquer les taxes les plus diverses instituées par toutes les lois antérieures. En ce qui nous concerne, nous considérons cette disposition de l'article 1^{er} comme une mesure de salut public, peut-être justifiable à cette époque, mais néfaste et déloyale dans son principe. Que deviendrait la sécurité des parties si elles étaient soumises après la signature de leurs contrats, à toutes les fluctuations et à tous les caprices des lois ultérieures?

Enfin, aux termes de son article 4, la loi de ventôse énonce :

« Sont soumises aux dispositions des articles 22 et 38 de la loi du 22 frimaire an VII, les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers. A défaut d'actes, il y sera suppléé par des déclarations détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en possession à peine d'un droit en sus. »

Nous ne développerons pas cet article, qui est le complément de l'article 12 de la loi de frimaire, que nous avons étudié et auquel nous renvoyons le lecteur. C'est la sanction, par le fisc, d'une situation de fait. Rien de plus juste.

Les dispositions contenues dans les articles 1^{er} et 4^e sont les seuls intéressant notre étude qui aient paru pendant tout le Consulat et l'Empire. Cette simple remarque corrobore ce que nous disions plus haut. Les législateurs du Directoire, du Consulat et de l'Empire n'ont pas voulu porter atteinte à l'harmonie générale de la loi de frimaire. Ils considéraient, sans aucun doute, qu'il était plus facile de détruire que de

reconstruire. Des transformations considérables auraient pu cependant être justifiées par les dépenses formidables de la période napoléonienne.

Que l'on pense seulement à l'état de nos finances au moment où la loi de frimaire a vu le jour ! et que l'on réfléchisse à l'effort que la Nation a dû fournir pour faire face aux difficiles et lointaines campagnes du Consulat. Ce n'est que plus tard, après la paix d'Amiens et le couronnement du César français, que les contributions sur l'ennemi alimentèrent en partie les dépenses de guerre. Les nombreux travaux de l'intérieur, les transformations dues aux réformes ou créations judiciaires, administratives, universitaires, etc., venaient en outre grossir, dans d'énormes proportions, les dépenses du budget.

Pour y faire face, Napoléon préféra instituer des impôts nouveaux, parfois très impopulaires, comme celui du sel, plutôt que de modifier la structure de la loi de frimaire.

C'était l'hommage rendu à cette dernière par l'Empereur et ses jurisconsultes.

SECTION II

LOI DU 28 AVRIL 1816

Nous voici en pleine Restauration ! Le gouvernement royal doit faire face au lourd héritage de l'Empire. Et, malgré leurs sympathies pour Louis XVIII, les puissances alliées entendent récolter les fruits de leur commune victoire. Aussi, le gouvernement français doit-il songer à augmenter sensiblement les impôts de toutes sortes

Le législateur de cette période, moins respectueux que ses prédécesseurs de l'unité de la loi de frimaire, qu'il considère au surplus comme une loi révolutionnaire et comme telle entachée d'un vice inhérent à sa nature, s'adressera notam-

ment à l'enregistrement pour combler le déficit de la Caisse publique.

Les biens de l'absent sont l'objet de ses premières investigations.

« Les héritiers, légataires et tous autres appelés à exercer des droits subordonnés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée, porte l'article 40 de la loi du 18 avril 1816, sont tenus de faire, dans les six mois du jour de l'envoi en possession provisoire, la déclaration à laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet de la mort, et d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent... »

Aux termes de la loi de frimaire, les ayants droit éventuels de l'absent n'acquittaient les droits que s'il y avait eu prise de possession des biens de l'absent ⁽¹⁾. La loi du 28 avril 1816 a élargi les droits du fisc en imposant les bénéficiaires, *dans tous les cas*. La solution de frimaire était plus équitable et plus rationnelle : les héritiers éventuels de l'absent n'acquittaient pas les droits sur l'envoi en possession provisoire qui était considéré, selon sa véritable nature juridique, comme un *dépôt* entre les mains des héritiers, et non comme une transmission.

Le législateur de la Restauration déroge au principe d'adaptation du droit fiscal au droit civil et, ce faisant, a commis une lourde faute que ses prédécesseurs avaient su éviter.

Nous n'indiquerons que pour mémoire l'augmentation du tarif des droits fixes concernant les testaments ou libéralités pour cause de mort (art. 43, n° 4); ces droits ont été portés de 3 à 5 francs.

Tarifs. — Mais il nous faut relater l'article 53, d'une importance particulière pour notre sujet.

(1) Cass. 16 janv. et 14 févr. 1841, S., 13. 1. 417; Cass., 27 avril 1807, S., 7. 2. 742; Cass. 22 juin 1808, S. 9. 1. 276; Cass. 2 avril 1923.

« Les droits de donation entre vifs et des mutations qui s'effectuent par décès, soit par succession, soit par testament au autres actes de libéralité à cause de mort, de propriété ou d'usufruit de biens meubles et immeubles entre époux en ligne collatérale et entre personnes non parentes, seront perçus selon les quotités ci-après :

» Pour les biens *immeubles* :

» D'un époux à un autre époux, par donation ou testament, 3 p. 100;

» Des frères et sœurs à des frères et sœurs et descendants d'eux, succession de neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces, dévolus à des oncles et tantes et grand'tantes et autres parents au degré successible, 5 p. 100.

» Entre toutes autres personnes, 7 p. 100.

» Pour les biens *meubles* :

» Entre époux, 1,5 p. 100; entre frères et sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces et autres parents au degré successible, 2,5 p. 100.

» Entre toutes autres personnes, 3,5 p. 100.

Lorsque l'époux survivant ou les enfants naturels sont appelés à la succession à défaut de parents au degré successible, ils seront considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes.

» Lorsque les donations entre vifs auront été faites par contrat de mariage aux futurs, il ne sera perçu que moitié du droit. »

Cet article contient des innovations importantes.

Tout d'abord, les mutations entre époux sont frappées uniformément d'un droit spécial, tandis que, sous la loi de frimaire, seules les successions immobilières avaient été assujetties à un tarif particulier. Cette modification est heureuse, car la distinction faite par la loi de frimaire entre les successions et les donations ne reposait sur aucun fondement.

La loi de 1816 distingue en outre, pour l'application des droits, plusieurs catégories dans les ayants droit n'apparte-

nant pas à la ligne directe : les parents et les non-parents. Réforme équitable, bien qu'incomplète, mais qui constitue une heureuse ébauche d'une division de tarifs selon le degré de parenté qui sera entreprise par les lois ultérieures.

Enfin, disposition à retenir en ce qui concerne l'époux survivant ou les enfants naturels appelés à la succession, à défaut de parents au degré successible; ils seront considérés, quant à la quotité des droits comme personnes non parentes ⁽¹⁾. Aucun changement avec la loi de frimaire, pour l'époux survivant. Mais pour l'enfant naturel?

Nous savons que le Code civil, en réaction contre la législation révolutionnaire, avait restreint les droits que cette dernière avait accordés à l'enfant naturel, droits inspirés par le principe de l'union libre. La loi de frimaire, établie avant le Code, assimilait, pour le calcul des droits, l'enfant naturel à l'enfant légitime. Le Code civil, ayant refusé de sanctionner cette assimilation, considéra les enfants naturels comme des successeurs irréguliers.

En ce qui concerne l'époux survivant succédant à défaut d'héritiers, le législateur a manqué de mesure. Un tarif intermédiaire entre celui des héritiers et des non-parents s'imposait.

Quant à celui auquel ont été soumis les enfants naturels succédant aux mêmes conditions, il était lui aussi trop élevé. Si les enfants naturels, en effet, n'étaient point héritiers, aux termes de l'ancien article 736 du Code civil, ils recevaient néanmoins une quotité successorale fixée par l'ancien article 737.

Ce qui me paraît, en tout cas, injustifiable, c'est la distinction faite dans la loi de 1816 pour le calcul des droits :

1° Entre l'enfant naturel héritant en présence d'autres héritiers et l'enfant naturel successeur irrégulier;

(1) Lyon, 19 févr. 1843; Seine, 10 janv. 1850; Cass., 12 avril 1847.

2° Entre l'époux survivant donataire ou légataire et l'époux survivant successeur irrégulier.

Il y a là une anomalie incompréhensible, surtout dans le deuxième cas; dans le premier, le législateur fiscal a l'excuse d'avoir été influencé par la législation civile et la jurisprudence de son temps peu favorables à l'enfant naturel.

Notons, enfin, que la loi de 1816 a maintenu, pour les donations aux époux par contrat de mariage, un régime de faveur, ce qui s'explique pour les raisons que nous avons déjà développées dans l'étude de la loi de frimaire.

SECTION III

LOI DU 16 JUIN 1824

La période de paix qui suivit la tourmente de l'Empire permit aux finances françaises de se reconstituer. De sorte que la fin du règne de Louis XVIII est marquée par un assainissement budgétaire appréciable. A cette époque, on songe alors à faire une répartition équitable de l'impôt, malgré l'influence rétrograde des ultras.

Le directeur de l'Enregistrement de cette époque, le comte de Chabrol, reconnaît pourtant qu'il ne faut toucher à la législation fiscale qu'avec beaucoup de tact.

« Il est reconnu, dit-il, dans l'exposé des motifs de la loi dont nous parlons, qu'il n'existe point de législation sur les impôts à laquelle il soit plus délicat et peut-être même plus dangereux de toucher, qu'à celle de l'Enregistrement. Elle a besoin d'être stable, à raison de ses rapports immédiats avec les transactions qui ont lieu journellement dans la société. D'ailleurs une exception, en apparence peu importante, peut produire sur les recettes des effets difficiles à calculer. Ce n'est qu'avec une extrême circonspection, et

qu'après en avoir pesé toutes les conséquences, qu'il est permis d'apporter des changements dans cette législation et d'en corriger les tarifs. Une révision entière serait évidemment prématurée dans des circonstances où le succès des recouvrements ne doit pas être livré aux hasards d'un essai... » (1).

Partages d'ascendants. — Il faut reconnaître cependant que la Commission des finances a fait œuvre utile en insérant dans le projet de loi exposé par le comte de Chabrol une proposition de réduction de tarif pour les donations à titre de partage anticipé visées par les articles 1075 et 1076 du Code civil.

Cette proposition qui est devenue l'article 3 de la loi du 16 juin 1824 est ainsi énoncée :

« Le droit d'enregistrement fixé par les paragraphes 4 et 6 de l'article 69 de la loi du 12 décembre 1798 (lire 22 frimaire an VII) pour les donations entre vifs en ligne directe, à 1,25 p. 100 sur les biens meubles et 2,50 sur les immeubles est réduit, en ce qui concerne les donations portant partage, faites par actes entre vifs, conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, par les père, mère ou autres ascendants, entre leurs enfants et descendants, aux droits de 0,25 p. 100 sur les biens meubles et de 1 p. 100 sur les immeubles, ainsi qu'il est réglé par les successions en ligne directe. »

Cette sage disposition fait honneur au législateur qui l'a conçue. Le contrat auquel elle s'applique, constituant une dévolution anticipée des biens de la succession, supporte les mêmes impôts que ces derniers. Rien de plus rationnel. Par ailleurs, cette loi avait un but moral admirablement exposé

(1) Exposé des motifs, séance du 5 avril 1824, *Code annoté Gagneaux*, p. 414.

par M. de la Villegontier, rapporteur de la Commission des finances; ce dernier a paru cependant faire preuve d'un optimisme exagéré sur les résultats à attendre du partage d'ascendants. Nous savons, en effet, que ce contrat, qui doit théoriquement éviter toutes discordes futures, est, très souvent, une source de procès. Je crois utile cependant de citer littéralement la partie du rapport ayant trait à l'article 3. La résumer serait l'amputer et lui enlever son caractère.

« Quels résultats avantageux sont attachés à de tels actes! Qui mieux que le père de famille peut apprécier la véritable valeur des biens qu'il possède, que souvent lui-même il cultive? Qui, mieux que lui, peut en faire un partage plus égal entre tous ses enfants ou assigner à chacun d'eux la nature des biens qui peuvent convenir plus principalement, soit à ses goûts, soit à son genre de connaissances ou de travail? Qui, mieux que lui encore, pourra, par de tels partages, empêcher ces morcellements de propriété, qu'il est dans l'esprit de la loi comme du bien général d'empêcher?

» C'est dans l'intérêt de sa famille que le père use, en ce cas, de l'autorité protectrice que la loi a remise en ses mains, et quand il termine sa carrière, il emporte avec les regrets de ses enfants la consolante pensée que leur bonne union ne sera point troublée, que nulle discussion d'intérêt ne viendra faire germer dans leur sein des sentiments de discorde et de haine, et donner naissance à des contestations ou à des procès souvent aussi interminables que ruineux.

» C'est pour parvenir à un but aussi moral, aussi utile, qu'il est important, nécessaire même d'encourager, de favoriser ces actes de partage, en réduisant le plus possible les droits beaucoup trop élevés auxquels ils donnaient lieu, et qui en empêchaient l'usage... » (1).

(1) *Code annoté de Gagneaux*, p. 418.

Ce plaidoyer un peu exalté renferme des arguments intéressants cependant et la justification des dispositions comprises dans l'article 3. La donation-partage est surtout pratiquée dans les populations rurales. Le chef de famille, au déclin de sa carrière, partage entre ses enfants le produit de son travail; il se réserve fréquemment l'usufruit des biens donnés ou stipule à son profit le service d'une rente destinée à assurer sa subsistance dans ses dernières années. Un pacte de cette nature devait être encouragé par le législateur. Il ne faut pourtant pas croire qu'il règle définitivement toutes les situations.

Dans la jurisprudence, nous trouvons de nombreux exemples de litiges soulevés à son propos.

Précisons maintenant les cas où le tarif réduit pourra recevoir son application.

Selon les principes généraux de l'enregistrement, la forme du contrat importe peu pour la perception des droits. En conséquence, si l'on présentait à la formalité une donation-partage sous signatures privées, le tarif réduit devrait s'appliquer. L'acte devant intervenir entre l'ascendant et ses présomptifs héritiers, si la dévolution successorale est intervenue dans le contrat, il y a lieu à la perception du droit de donation pure et simple : le tarif réduit est réservé à la *dévolution anticipée mais normale de la succession*.

Ce contrat, qui, par sa nature juridique, tient de la donation et du partage, ne peut s'appliquer qu'à des biens présents, et ne peut intervenir évidemment entre un ascendant et un enfant unique.

Le régime de faveur accordé à ce type de contrats a été maintenu jusqu'à nos jours. Si l'on a modifié quelque peu ses applications, on n'a jamais discuté son principe. C'est le meilleur compliment que l'on puisse faire au législateur de 1824.

SECTION IV

LOI DU 21 AVRIL 1832

Nous voici au début du règne de Louis-Philippe. Dans l'industrie, le machinisme est en plein développement. L'Etat, qui ne peut rester en arrière du progrès, doit lui-même faire face à de grosses dépenses; pour les couvrir, il s'adresse à tous les impôts existants, notamment aux droits d'enregistrement. Le tarif des donations entre vifs et des mutations par décès sera augmenté par la loi du 21 avril 1832 (art. 33) dans de notables proportions. Le régime de faveur accordé par la loi de frimaire aux donations faites aux époux par des tiers en contrat de mariage est maintenu (V. tableau final).

L'augmentation des droits ne porte que sur les mutations à titre gratuit en lignes collatérales et entre personnes non parentes. Les distinctions faites par cette loi suivant le degré de parenté des intéressés complètent d'une façon heureuse celles contenues dans la loi de 1816 qui avait elle-même amélioré celle de frimaire sur ce point.

La loi de 1832 assimile le tarif des donations à celui des successions. A mon avis, c'est une faute. La donation, qui fournit au donataire la jouissance du bien donné du vivant même du donateur, doit être assujettie à des droits plus élevés que ceux des successions.

Remarquons, en outre, que les mutations en ligne directe et entre époux n'ont fait l'objet d'aucune augmentation. Le législateur de 1832 a voulu les favoriser, ce dont il faut lui savoir gré. Le rapporteur du projet de loi, M. Humann, avait d'ailleurs fait observer à la Chambre des députés « que ces sortes de mutations, en raison de leur nature, ne devaient être imposées qu'à un droit modéré » (1).

SECTION V

LOI DU 18 MAI 1850

Les lois de 1816 et de 1832 avaient apporté une perturbation assez grande dans les tarifs édictés par la loi de frimaire. Ces remaniements incessants avaient le gros inconvénient de rompre l'équilibre de la loi primitive. Les nouveaux architectes, en examinant le monument à la ligne harmonieuse, le trouvaient incomplet; en édifiant de nouvelles constructions à côté de l'ancienne ou en modifiant radicalement certaines parties, ils ont fait une œuvre sans style et sans beauté. L'ensemble de sa structure ne s'est pas modifié avec les changements de détail. C'est la cause du déséquilibre.

L'évolution sociale exige une marche parallèle de la législation. Malheureusement, certaines parties seules ont progressé, celles que l'on pouvait modifier le plus facilement : je veux parler des augmentations de tarif.

Au milieu du xix^e siècle, les projets de réforme fiscale abondent. La République a été proclamée depuis deux ans, mais le désordre est partout. La crise de chômage s'accroît avec les progrès du machinisme. Les gouvernements provisoires s'efforcent de donner du travail aux ouvriers inoccupés et, sous la pression d'économistes socialistes, essaient diverses formules qui échouent complètement.

Le Trésor était appauvri; ne soyons donc pas trop surpris de ce qu'à cette période il ait fait souvent appel à cette merveilleuse source de revenus publics que sont les droits d'enregistrement.

Soultes. — La loi de 1824 avait accordé un régime privilégié aux donations-partages : celle de 1850 va restreindre un peu ce privilège en soumettant les soultes qui y sont stipulées aux droits prévus par l'article 69, n^o 7, de la loi de fri-

maire pour les soultes de partage. Les partages testamentaires sont assujettis à la même règle. Nous ne critiquerons pas cette disposition; le partage anticipé a des relations intimes avec le partage dont il est une des formes. La faveur de la tarification accordée par la loi de 1824 paraît être un avantage suffisant sans qu'il y ait lieu de dispenser ce contrat du droit de soulte.

Il a été jugé que lorsque, dans une donation portant partage anticipé, l'un des enfants est avantagé de la portion disponible à la condition de supporter seul les charges, il y a lieu de considérer comme soulte la portion de ces charges correspondante à la part des enfants non avantagés (J. Béziers, 22 décembre 1852, et Cahors, 13 décembre 1854; J. Rethel, 28 août 1852).

Il en est de même, à plus forte raison, des charges consistant en sommes à payer en l'acquit du donateur (J. Troyes, 25 avril 1853; J. Lure, 14 avril 1853; J. E., 10563). Aux termes de l'article 6 de la même loi, il a été énoncé que les actes renfermant soit la déclaration pour le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, seraient sujets aux droits de donation. Il faut préciser d'ailleurs que l'article 6 ne s'appliquerait pas à une déclaration faite par le testateur ». (J. Douai, 26 mai 1852.)

L'article 6 était parfaitement justifié pour réagir contre la fraude pouvant résulter des dispositions de la loi de frimaire. Nous avons vu en effet que, sous l'empire de cette dernière, il suffisait, pour échapper à l'impôt, de déclarer la libéralité dans un contrat ne formant pas titre entre le donateur et le donataire.

Aux termes de l'article 7 :

« Les mutations par décès et les transmissions entre vifs à titre gratuit d'inscriptions sur le Grand-Livre de la Dette publique seront soumises aux droits établis pour les successions et les donations.

» Il en sera de même des mutations par décès des fonds publics et d'actions des compagnies ou sociétés d'industrie et de finances étrangères, dépendant d'une succession régie par la loi française, et des transmissions entre vifs à titre gratuit de ces mêmes valeurs au profit d'un français. — Le capital servant à la liquidation du droit d'enregistrement sera déterminé par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission. S'il s'agit de valeurs non cotées à la Bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, sauf l'application de l'article 39 de la même loi, si l'estimation est reconnue insuffisante. »

Nous savons qu'une succession est régie par la loi française quand le défunt, étranger ou non, est *domicilié* en France au jour de son décès. (Aubry et Rau, t. I, p. 84; Demolombe, t. I, n° 94; Cass., 21 juin 1865, S. 65.1.313.) On pourrait s'étonner de ce que les valeurs mobilières visées par l'article 7 de la loi de 1850 n'aient pas été assujetties plus tôt à l'impôt.

Nous avons déjà justifié cette exonération par la faible importance de la fortune mobilière française au début du XIX^e siècle. Mais l'essor de l'industrie et du commerce, par la suite, ont accru considérablement la circulation des valeurs mobilières. La justice la plus élémentaire voulait qu'elles fussent frappées au même titre que la fortune immobilière.

D'autre part, on ne pouvait continuer à favoriser les titres étrangers dépendant des successions régies par la loi française. C'eût été une prime à l'exportation des capitaux.

Le législateur de 1850 l'a compris.

L'imposition uniforme de toute la fortune mobilière appelait une autre réforme : l'unification des tarifs applicables aux meubles et immeubles. C'est ce qui résulte partiellement de l'article 10 de la loi de 1850 qui n'accorde cette unification qu'à partie des collatéraux privilégiés.

Enfin, aux termes de l'article 11, les prescriptions des droits concernant les omissions de biens dans les déclarations après décès et les successions non déclarées, sont étendues respectivement à cinq années pour la première prescription et à dix années pour la seconde. Nous avons déjà dit que les délais de trois et cinq ans édictés par la loi de frimaire étaient insuffisants.

Nous ne critiquerons en aucune façon les dispositions de la loi de 1850 que nous venons de parcourir dans ses rapports avec le sujet qui nous intéresse. Toutes sont justifiées tant par les exigences de la perception que par l'évolution économique et sociale.

SECTION VI

LOI DU 8 JUILLET 1852

Cette loi, d'un caractère vraiment *fiscal*, paraît avoir eu pour objectif principal de lutter contre les dissimulations.

Certificat de paiement des droits. — « Le transfert ou la mutation au Grand-Livre de la Dette publique d'une inscription de rente provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement et visé par le directeur du département, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès établi par l'article 7 de la loi du 18 mai 1850... (art. 25). »

Cette mesure d'ordre n'est pas critiquable en soi bien qu'elle soit un peu exclusive. Toutes les valeurs mobilières françaises, autres que les fonds d'Etat, et les valeurs étrangères échappent en effet à ce contrôle sévère.

Reconnaissons que dans certains cas l'application des dispositions de l'article 25 devient un cercle vicieux. Supposons qu'un héritier recueille exclusivement des rentes sur l'Etat. S'il n'a aucune fortune personnelle, il se trouve dans

l'obligation d'emprunter (s'il le peut), pour payer les droits de mutation. En vertu de l'article 25, il ne peut en effet espérer réaliser tout ou partie des biens qui lui sont dévolus, puisque cette opération est subordonnée au paiement d'un impôt qu'il n'est pas en état d'acquitter!...

SECTION VII

LOI DU 23 AOUT 1871

L'étude de l'évolution du régime fiscal des donations et successions nous conduit maintenant au lendemain de la guerre désastreuse. Il faut relever les ruines et payer l'indemnité stipulée par le Traité de Francfort. A cet effet, le Gouvernement doit songer à augmenter les impôts existants et à créer de nouvelles ressources. On n'a pas le loisir d'étudier et de mûrir une transformation complète de la législation de frimaire. Sous la pression de la dure nécessité, le législateur fera donc appel simplement, dans la plupart des cas, à l'augmentation des anciens tarifs. Système suivi, il faut le reconnaître, par tous nos législateurs depuis frimaire. Celui de 1871, toutefois, à la circonstance atténuante de se trouver en face d'obligations urgentes qu'il ne peut différer.

Il me paraît intéressant, à cet égard, de mettre sous les yeux du lecteur quelques passages de l'exposé des motifs présenté par le Gouvernement au mois de juillet 1871.

« Au milieu des circonstances qui ont arrêté le mouvement industriel, troublé les relations commerciales et multiplié les obstacles au développement de la richesse publique, nous n'avons voulu ni remanier le système général des impositions ni tenter quelques réformes radicales. Ces remaniements, ces tentatives ne conviennent qu'à des temps calmes où, toutes choses suivant un cours normal, on peut asseoir sur des produits réguliers des prévisions certaines.

» Nous avons préféré maintenir le système actuel, qui fonctionne depuis plus d'un demi-siècle et qui, par de simples augmentations de tarifs, nous a toujours permis de surmonter les crises financières que le pays a traversées.

» Ces mesures, malgré leur caractère de rigueur apparente, ne tendent néanmoins qu'à ramener la sincérité dans les contrats et à forcer les contribuables à respecter le principe de l'égalité de l'impôt en les obligeant à payer intégralement leur part contributive dans une dette commune. » (Bonnefon, p. 196 et 197.)

Ajoutons que cette loi fut votée après une longue discussion et des débats sérieux et approfondis. Nous ne pouvions la passer sous silence, à cause de son importance générale, bien qu'elle n'ait pas été très féconde en ce qui concerne le sujet spécial de cette étude.

Nous y trouvons deux seuls articles susceptibles de nous intéresser.

Aux termes de l'article 3 :

« Les dispositions de l'article 7 de la loi du 18 mai 1850 concernant les valeurs mobilières étrangères dépendant des successions régies par la loi française et les transmissions entre vifs à titre gratuit de ces mêmes valeurs, sont étendues aux créances, parts d'intérêts, obligations des villes, établissements publics et généralement à toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient »

Cette extension donnée à l'article 7 de la loi du 18 mai 1850 peut paraître quelque peu inutile, l'expression « valeurs mobilières » englobant tous les éléments énumérés dans l'article 3 de la loi du 23 août 1871.

L'article 4 ajoute :

« Sont assujettis aux droits de mutations par décès les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession *d'un étranger domicilié en France*, avec ou sans

autorisation. Il en sera de même des transmissions entre vifs à titre gratuit ou à titre onéreux, de ces mêmes valeurs, lesquelles s'opéreront en France. »

La loi de 1871 clôt de cette manière la liste des valeurs mobilières imposables.

Nous ne pourrions terminer l'étude de cette loi sans remarquer qu'elle contient de sévères sanctions contre les dissimulations (art. 12 et 13). Le législateur attendait de l'impôt un rendement permettant de faire face aux charges extraordinaires de l'Etat. Il fallait donc prévenir toute défaillance.

Nous ne signalerons que pour mémoire l'article 12 parce que susceptible de s'appliquer aux donations-partages en ce qui concerne les soultes qui peuvent y être stipulées :

« Toute dissimulation dans le prix de vente d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égales parts. »

SECTION VIII

LOI DU 28 FÉVRIER 1872

Toujours à la recherche de ressources nouvelles, le législateur va introduire aux termes de cette loi, une innovation considérable : la création de droits fixes gradués.

Dans la catégorie des droits fixes créés par la loi de frimaire, il fit une distinction : d'une part, les actes contenant énonciation de sommes ou valeurs, comme les partages, les apports dans les contrats de mariage; d'autre part, ceux dont « l'importance ne pouvait pas toujours être appréciée par ce procédé, comme les actes de notoriété, certificats de vie, décharges de mandats, etc... ». Cette juste observation permit d'entrevoir une augmentation substantielle de l'impôt, en augmentant sensiblement les actes de

la première catégorie, c'est-à-dire ceux qui contiennent une énonciation de valeurs.

Dans l'exposé des motifs, nous lisons notamment :

« Messieurs, l'attention du Gouvernement a été appelée sur les droits fixes d'enregistrement. La loi organique de l'impôt et celles qui l'ont suivie ont pris pour base du droit fixe la nature des divers actes. Il nous a paru qu'il était à la fois plus juste et plus fructueux pour le Trésor de faire varier la quotité des droits fixes en raison des sommes et valeurs exprimées dans ces actes. Certains contrats, tels que les sociétés, les partages, les apports par contrat de mariage, les mainlevées, etc., se prêtent incontestablement à ce mode d'évaluation, qui en indique l'intérêt pour les contractants, et qui, à ce point de vue, peut servir de base à l'impôt. »

La liste des nouveaux droits gradués figure dans l'article 1^{er} de la loi de 1872, que nous ne reproduisons pas à cause de son étendue. Nous nous bornerons à remarquer que dans cette nouvelle catégorie se trouvent notamment : les délivrances de legs, dont la quotité du droit est déterminée par le montant des sommes ou par la valeur des objets légués, les mainlevées d'hypothèques, les partages, les contrats de mariage, en ce qui concerne les apports...

Quelle est la nature de ces nouveaux droits? Ils sont intermédiaires entre le droit fixe ordinaire et le droit proportionnel, ou plus exactement ce sont des droits fixes et progressifs. Le mécanisme très simple de ce droit apparaîtra de lui-même par l'énonciation de l'article 5 de la loi.

« Le taux du droit établi par l'article précédent est fixé ainsi qu'il suit : à 5 francs pour les sommes ou valeurs de 5.000 francs et au-dessous et pour les actes ne contenant aucune énonciation de sommes et valeurs ni dispositions susceptibles d'évaluation; à 10 francs pour les sommes et valeurs supérieures à 5.000 francs, mais n'excédant pas 10.000 francs... » L'augmentation du droit fixe s'effectue

done par paliers. C'est le point commun du tarif gradué avec le tarif progressif.

Que devons-nous penser de cette innovation de la loi de 1872? Elle est un acheminement vers la grande réforme du 23 février 1901, c'est-à-dire vers la progressivité. Le principe de la distinction entre droits fixes et gradués était assez juste, en ce sens que ces derniers s'appliquaient à une catégorie d'actes plus importants, et qui pouvaient supporter une imposition plus lourde. Mais était-il utile de créer une troisième catégorie de tarifs? Je ne le crois pas.

La division très simple conçue par la loi de frimaire était préférable. Nous avons déjà fortement critiqué la disposition en vertu de laquelle la délivrance des legs était assujettie à un autre droit que le droit fixe. Nous n'y reviendrons pas, mais nous constatons que l'erreur initiale a été commise par la loi de 1872, qui a fait preuve en la circonstance d'un excès de fiscalité peu défendable.

SECTION IX

LOI DU 21 JUIN 1875

Malgré les suppléments considérables de ressources procurés par les deux dernières lois que nous venons d'esquisser, et qui furent élaborées sous l'empire de la nécessité, le budget était encore en déficit. En 1875, ce déficit atteignait 64 millions, et l'on prévoyait pour 1876 un excédent de dépenses pouvant atteindre 88 millions.

Une fois de plus, il fallait faire appel aux augmentations d'impôts. En ce qui concerne notre sujet, les accroissements recherchés ont porté seulement sur des points de détail.

La transcription, si utile qu'elle fût, était souvent négligée par les parties et même par les notaires chargés de rédiger les contrats. Le législateur a pensé qu'il était possible

de percevoir, par anticipation, la taxe afférente à cette formalité, que les parties restaient libres, comme par le passé, d'accomplir ou de négliger.

Aux termes de l'article 1^{er}, il fut stipulé que, désormais, le droit de transcription sur les donations à titre de partage anticipé, réduit à 0,50 p. 100, serait perçu lors de l'enregistrement de l'acte de donation et que la formalité ultérieure aux hypothèques serait soumise au droit fixe.

Nous n'insisterons pas davantage sur cette mesure, qui permettait au Trésor de récupérer d'une manière certaine la taxe afférente à une formalité aussi utile pour les contractants que pour les tiers. Tant pis pour ceux-là s'ils négligeaient de l'accomplir !

Aux termes de l'article 2, le législateur a stipulé en outre :

« Dans tous les cas où, conformément à l'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII, le revenu doit être multiplié par 20 et par 10, il sera, à l'avenir, multiplié par 25 et 12 1/2. Cette disposition ne s'appliquera qu'aux immeubles ruraux. »

Cette mesure pouvait se justifier par la crise momentanée supportée par l'agriculture française. La capitalisation par 20, qui représentait un taux de revenu de 5 p. 100, ne correspondait plus à la réalité. Les immeubles ruraux donnaient généralement un revenu de 3 ou 4 p. 100. On s'explique dès lors la modification introduite par l'article 15.

Enfin, une innovation intéressante a été introduite par la loi de 1875 dans son article 3 :

« La valeur de la propriété et de l'usufruit des biens meubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès : 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès; 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'appli-

que aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er}, et dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente; 3° Enfin, à défaut d'inventaire, d'actes ou de vente par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, le tout sans distraction des charges. L'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés sera punie d'un droit en sus si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si, au contraire, l'acte est postérieur à la déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes. Les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni aux créances ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et tous autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales. »

Les dispositions contenues dans cet article sont très importantes, car elles introduisent dans notre législation fiscale un nouveau principe d'évaluation mobilière dont les grandes lignes ont subsisté jusqu'à nos jours.

Quelles sont les considérations qui ont pu motiver cette modification? Le législateur de 1873, qui se montra clairvoyant en la circonstance, estima probablement que les évaluations des parties étaient susceptibles d'une fraude bien difficile à réprimer et très préjudiciable au fisc. En cela, le législateur de 1873 a vu très juste.

Les déclarations estimatives des ayants droit du défunt étaient, en effet, la plupart du temps, très fantaisistes, la nomenclature des objets mobiliers très inexacte et leur valeur très dépréciée. Ces abus furent combattus à juste titre par la nouvelle loi, qui plaça l'évaluation des intéressés après celle résultant de l'inventaire et du prix de vente aux enchères. En ce qui concerne ces deux dernières bases d'appréciation, elles fournissent incontestablement des éléments de contrôle très sûrs pour la Régie.

Il faut convenir que le législateur ne s'est pas montré

très « fiscal » en plaçant l'estimation des inventaires avant le prix de vente aux enchères. Il est notoire que les officiers ministériels chargés d'inventorier un mobilier font un abattement sur sa valeur véritable; ce qui est fort juste d'ailleurs puisque la valeur d'un objet dépend non seulement de sa qualité intrinsèque, mais aussi de la loi de l'offre et de la demande. Dans les ventes publiques, au contraire, les objets mobiliers sont, dans l'ensemble, cédés à un prix généralement plus élevé que celui figurant dans la prise d'inventaire.

Mais cette concession apparente au contribuable est en partie infirmée par la disposition contenue dans le même article 3, aux termes de laquelle la vente publique a la priorité sur la prise quand l'une et l'autre ont existé.

La partie de l'article 3 concernant l'insuffisance est solutionnée d'une manière logique. Il n'y a vraiment intention frauduleuse chez le redevable que lorsque le chiffre de sa déclaration est inférieur à celui résultant d'un acte antérieur; il ne peut présumer de l'avenir et on ne peut l'incriminer de ce qu'il ait, par la suite, tiré un excellent parti de la vente de ses objets mobiliers. Dans ce dernier cas, à juste titre, il n'y a lieu qu'à un complément de droits.

Enfin, aux termes de l'article 6, le législateur a jugé utile de préciser la mesure fiscale à prendre au décès des bénéficiaires d'une assurance sur la vie. Les dispositions de cet article ne sont pas, du reste, d'un grand intérêt, car elles sont le reflet pur et simple du droit commun.

« Sont considérés, pour la perception du droit de mutation, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments, sont soumis aux droits de mutation, suivant la nature de leurs titres et leur relation avec le défunt conformément au droit commun. »

On s'étonne même que le législateur ait pris le soin de préciser ce cas, qui ne pouvait donner lieu à aucune discussion. Le capital encaissé par la succession de l'assuré forme un élément actif de cette dernière, sauf récompense envers la communauté du montant des primes payées au moyen de deniers dépendant de cette dernière. D'autre part, celui qui bénéficie d'une assurance au décès du souscripteur acquitte les droits de mutation sur le montant de cette libéralité, qui a le caractère d'un legs.

SECTION X

DROITS D'ACCROISSEMENT RÉSULTANT DES LOIS DU
28 DÉCEMBRE 1880, DU 29 DÉCEMBRE 1884 ET DU 16 AVRIL 1895

Le législateur de 1880 estima que les clauses de réversion stipulées dans certaines sociétés civiles par les membres cessant de faire partie de la société au profit des membres restants devaient être assujetties aux droits de mutation au moment de la retraite des cédants (art. 4). Cette mesure était destinée à combattre la fraude qui consistait à transmettre indéfiniment les mêmes biens sans payer aucune taxe.

Le droit applicable était celui de mutation par décès, si l'accroissement résultait du décès du cédant, et celui des donations en tous autres cas, et, ajoute la loi, « nonobstant toutes cessions antérieures faites entre vifs au profit d'un ou de plusieurs membres de la société ou de l'association ».

La loi du 28 décembre 1880 avait déjà assujetti les sociétés « dans lesquelles les produits ne devaient pas être distribués en tout ou en partie entre leurs membres » à un impôt de 3 p. 100 sur le revenu.

La loi du 29 décembre 1884 confirme la disposition en ce qui concerne les congrégations religieuses : « Le revenu est déterminé à raison de 5 p. 100 de la valeur brute des biens

meubles et immeubles possédés ou occupés par les sociétés, à moins qu'un revenu supérieur ne soit constaté. » (Art. 9.)

Si je relate l'imposition sur le revenu, qui ne paraît s'apparenter que de très loin avec notre sujet, c'est parce qu'elle constitue la transition entre l'état de la législation antérieure à 1880 et la loi du 16 avril 1893. Cette dernière a fixé de manière définitive les droits d'accroissement dus par les congrégations et les communautés religieuses. Ceux qui avaient été prévus par les lois de 1880 et 1884 « sont convertis en une taxe annuelle et obligatoire sur la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés par les congrégations, communautés et associations religieuses. » (art. 3).

La taxe a été fixée à 0,30 p. 100 de la valeur spécifiée à l'article 4. Le taux était porté à 0,40 p. 100 pour les immeubles qui n'étaient pas assujettis à la taxe de mainmorte établie par la loi du 20 février 1849. La déclaration pour l'assiette de l'impôt, les pénalités pour omissions et insuffisance d'évaluation, le privilège du Trésor pour le recouvrement de ses droits, étaient identiques aux formalités, pénalités et garanties édictées par les mutations par décès (art. 5, 6 et 7).

De cet exposé très succinct, il résulte que le Trésor a voulu se réserver des droits sur des biens qui, restant toujours entre les mêmes mains, auraient pu échapper indéfiniment à toute taxe de mutation.

En droit strict, les dispositions des lois que nous venons de relater sont exorbitantes, puisqu'elles soumettent à un véritable impôt de mutation des biens qui ne sont pas transmis juridiquement. Un mouvement d'opinion fut cependant assez puissant pour consacrer des dispositions destinées à compenser ce que l'on considérerait comme un véritable privilège. On consentait à laisser aux congrégations et communautés religieuses les biens qu'elles possédaient, à condition qu'elles acquittent envers l'Etat cette redevance toute particulière.

*
* *

Considérations sur la première partie.

Après avoir examiné la législation fiscale dans ses rapports avec les donations et les successions, depuis frimaire jusqu'à 1901, nous voici au terme de la première partie de cette étude.

Jetons un dernier coup d'œil sur cette période et essayons d'en dégager quelque enseignement.

Nous y trouvons une seule grande loi : celle du 22 frimaire an VII. Les autres lui sont considérablement inférieures à tous égards : par la qualité des travaux qu'elles ont consacrés, car ces lois sont de simples remaniements de détail souvent votés à la hâte; par l'importance de la législation produite, car la loi de frimaire a fait une œuvre d'ensemble, tandis que les lois ultérieures n'ont examiné que des points spéciaux.

Et, cependant, il faut se rappeler que la loi de frimaire a vu le jour avant le Code civil pour bien se rendre compte du mérite de ses auteurs.

Je vois là, d'ailleurs, une excuse singulièrement atténuante au reproche de concision exagérée qu'on lui a adressé si souvent. Ces législateurs de bon sens prévoyaient qu'après l'achèvement du Code civil l'adaptation du droit fiscal au droit civil se ferait progressivement. C'eût été une anticipation invraisemblable que de vouloir les régler et les ajuster avant que l'œuvre des civilistes ait été entièrement connue.

Les lois ultérieures sont venues successivement apporter quelques matériaux à l'édifice principal; ce fut leur seul mérite. Dans ces dernières, le point de vue économique et le point de vue politique ont seuls prévalu.

Toutes les modifications ont eu pour but d'augmenter les ressources budgétaires. La situation difficile après les guer-

res de l'Empire; de 1830 à 1850, les progrès du machinisme et le début des grands travaux; après 1870, le relèvement du pays et l'accomplissement de nos obligations envers l'ennemi : autant de causes profondes de ces augmentations d'impôts.

Mais, dans ce groupe important des lois de finances, quelle fut celle qui se préoccupa de la véritable justice fiscale? Aucune, à l'exception peut-être de celle de 1824, qui se signale par un dégrèvement très opportun en faveur des partages d'ascendant. Voici l'un des gros griefs que l'on peut faire à toute cette législation : on songea à modifier les textes antérieurs non pour développer l'équité, mais seulement pour accroître les ressources du Trésor. On s'étonne surtout qu'un principe aussi peu défendable que celui de la non-déduction des dettes ait subsisté pendant plus d'un siècle.

Il faut avouer qu'à cet égard ni Cretet ni Duchatel, dans leurs rapports aux Conseils des Anciens et des Cinq-Cents, n'ont fourni une défense très habile de cette draconienne mesure. Ils en reconnaissent cependant les vices et n'ont trouvé, à l'appui de son maintien, que de bien chétives explications.

De tout cela, il ne faudrait pas conclure cependant que l'œuvre ultérieure à la loi de frimaire est négligeable. Des progrès importants ont été réalisés. Je citerai notamment la graduation des tarifs en raison du degré de parenté dans les donations et successions.

Elle procède d'une idée très équitable, qui avait échappé au législateur de frimaire. Cretet défendait le principe de la simple division en ligne directe et ligne collatérale en disant :

« Il y a encore ici des anciens préjugés à combattre, ou plutôt il faudra familiariser l'opinion avec cette transition brusque, qui brise l'échelle des affections et des liaisons collatérales; mais les défauts de ménagements ne vio-

lent dans ce cas que de véritables préjugés; car, quel que soit le degré de consanguinité, il n'est pas moins vrai que tout collatéral qui hérite est, dans l'ordre moral, à une égale distance du successible (je parle en général) : son berceau, son éducation, son domicile, tout est indépendant, étranger ou séparé; enfin, les collatéraux sont déjà pourvus d'un patrimoine; les successions qu'ils recueillent sont un avantage précaire et éventuel dans tous les degrés de parenté; ils peuvent donc être uniformément soumis au droit d'enregistrement. » (1).

Vraiment Cretet exagère!

Nous comprenons que, dans un but de simplification, il n'ait pas voulu multiplier les tarifs. Mais les motifs qu'il expose sont bien faibles.

Nous avons critiqué également l'évaluation simpliste de l'usufruit, telle qu'elle résulte de la loi de frimaire. Il est bon de remarquer que, durant tout le xix^e siècle, cette estimation a persisté. Et, cependant, quelles conséquences anormales elle pouvait engendrer!...

En résumé, si l'ensemble du monument fiscal était acceptable, une quantité de détails méritaient d'être étudiés et modifiés au seuil du xx^e siècle.

Pour terminer, nous allons examiner brièvement les tendances générales de la jurisprudence et de la doctrine de frimaire à 1901 (2).

Cela nous fixera sur la position des opinions à l'égard de l'Enregistrement au seuil du xx^e siècle.

A. — JURISPRUDENCE

a) COURS ET TRIBUNAUX. — La jurisprudence n'a été appelée à donner son avis sur l'enregistrement qu'au fur et

(1) Rapport de Cretet au Conseil des Anciens, 21 frimaire an VII (*Code annoté* de Gagneraux, p. 10).

(2) Bonnefon, *Histoire de l'Enregistrement*, p. 208 à 215.

à mesure des litiges qui lui ont été soumis. Peu à peu, il a fallu éclairer les parties trop obscures des lois fiscales; dans ce but, les contribuables devaient parfois faire appel des décisions contenues dans les *instructions* de la Régie. La jurisprudence devait alors prendre parti.

Dans les premières années du xix^e siècle, on peut dire que ces instructions furent omnipotentes. Peu de procès avaient été engagés; seule, l'Administration était chargée d'apporter la lumière, notamment dans son *Journal de l'Enregistrement*. Naturellement, ses interprétations ne firent pas l'unanimité, et plusieurs tendances se dessinèrent de suite dans la jurisprudence. Mais cette dernière s'orienta presque dès le début vers la défense du contribuable.

Cette attitude est en partie le résultat de la conception un peu trop fiscale de certains procureurs, dont le plus célèbre fut le procureur général Merlin. Ce dernier prétendait que les solutions fiscales réclamaient une interprétation spéciale, que la justice devait avant toutes choses rechercher l'intérêt du Trésor, et qu'il ne devait pas y avoir de parallélisme entre le droit civil et le droit fiscal.

Devant de pareilles théories, des hommes, ayant l'amour de l'équité, se dressèrent et refusèrent de livrer le redevable au bon plaisir de l'Administration. Le président Henrion de Pansey se fit particulièrement remarquer au milieu d'une magistrature qui le soutenait en très grande majorité, par son attitude altière. Sa fière réponse à un envoyé du Gouvernement qui le priait de fléchir devant une solution trop défavorable à la Régie est dans la mémoire de tous :

« Dites, à Sa Majesté qu'il vaut mieux perdre un million que de voir la considération dont jouit la Cour de cassation diminuer par une injustice. »

Au fur et à mesure que les années s'écoulèrent, les décisions judiciaires se firent de plus en plus nombreuses. Malheureusement, de cette multitude de jugements et ar-

rêts, ne sont nées ni la clarté, ni l'unité dans les conceptions.

« D'une part les effets de l'esprit fiscal et de l'autre les infinies combinaisons de la fraude, disaient MM. Dalloz, en 1849, dans leur *Répertoire*, ont, depuis les quelques années qui viennent de s'écouler, donné naissance à une jurisprudence innombrable qui se multiplie tous les jours, et dans laquelle on rencontre à chaque pas, pour ainsi dire, l'incertitude et la contradiction (1). » A titre documentaire, nous indiquerons que de 1815 à 1881, le nombre des jugements et arrêts s'élève à douze mille. Après une telle profusion de décisions, que devient la belle unité de la loi de frimaire?

Dans son *Histoire de l'Enregistrement*, Bonnefon a prétendu que la jurisprudence de la Cour de cassation était devenue, peu à peu, tout à fait antifiscale, à tel titre qu'aux environs de l'année 1860 « l'Administration n'osait plus se pourvoir que contre les jugements en contradiction avec une jurisprudence constante et incontestable ». Il reproche notamment à la Cour suprême d'avoir appliqué trop fidèlement les principes du Code dans les litiges fiscaux et, sans dénier à ses arrêts leur valeur, il n'y trouve pas la clarté ni l'incontestable autorité des décisions rendues en matière civile.

Il y a peut-être dans cette opinion, un brin d'exagération. La Cour de cassation se fit souvent le meilleur avocat du contribuable. Mais qui pourrait s'en plaindre? Certes pas ce dernier, qui trouvait en elle un protecteur puissant. Le Trésor non plus ne pouvait en vouloir à la Cour suprême. Cette dernière, en combattant l'oppression fiscale, limitait, dans l'intérêt général, les fraudes et la fuite devant l'impôt.

Nous nous rapprocherons peut-être de Bonnefon quand il dit :

« On sent que l'impôt s'exerçant dans une atmosphère

(1) Bonnefon, p. 207.

qui lui est propre, les juges s'y meuvent, la plupart du temps, avec difficulté et que leurs décisions subissent nécessairement l'influence de cet air ambiant. »

Nous croyons, en effet, aussi, que le magistrat n'est pas absolument préparé à la solution de ces questions qu'il arrive à résoudre sainement en raison de sa culture et de son expérience, mais qu'il ne juge pas toujours sous l'angle désirable.

Le Code civil ne suffit pas toujours pour déjouer les manœuvres habiles du redevable qui recherche la fraude. Aussi la vérité se place-t-elle fréquemment entre les solutions injustes et sévères de l'Administration et les décisions trop bienveillantes de la jurisprudence.

b) INSTRUCTIONS ET CIRCULAIRES DE L'ADMINISTRATION. — Ces dernières ont la seule valeur d'une opinion intéressée et unilatérale. Elles seront donc acceptables par le redevable jusqu'à l'instant où ce dernier s'apercevra qu'elles sont en contradiction avec la jurisprudence constante.

Les solutions de l'Enregistrement sont communiquées par l'Administration supérieure à tous ses agents auprès desquels elles représentent la loi. Malheureusement, le nombre innombrable de circulaires dont ces derniers sont gratifiés n'ont apporté ici aussi ni la clarté ni l'unité. Il résulte souvent de cet amas confus d'opinions que les divers bureaux se contredisent sur de nombreux points. Les employés de l'Administration reçoivent d'ailleurs des circulaires si brèves, si concises, que leur tâche devient souvent ardue. Ils sont tenus eux-mêmes d'interpréter. On conçoit, dans ces circonstances, à quelles variétés d'opinion on peut aboutir!

Il serait désirable qu'une fixité d'opinion officielle intervienne et que les hauts fonctionnaires de l'Enregistrement ne craignent pas de communiquer à leurs subordonnés des commentaires clairs et précis des instructions qu'ils leur transmettent.

B. — DOCTRINE

Dans ses *Principes de l'Enregistrement*, Bonnefon a divisé les tendances de la doctrine en matière fiscale en trois grandes catégories (*Histoire de l'Enregistrement*, p. 245) :

- a) L'Ecole administrative prenant pour devise *ante omnia fiscus*;
- b) L'Ecole critique et son drapeau *fiscus post omnes*;
- c) L'Ecole philosophique.

a) ECOLE ADMINISTRATIVE. « *Ante omnia fiscus* ». — Cette école, la plus ancienne en matière fiscale, fit entendre dans les premières années du xix^e siècle, la vigoureuse défense de l'Administration. Conduite par des hommes de valeur, elle n'avait pas de rivales sérieuses. Les publications qui reflétaient sa doctrine étaient *Le Journal de l'Enregistrement*, le *Dictionnaire de l'Enregistrement*, le *Dictionnaire* de MM. Roland et Trouillet, le *Dictionnaire* et le *Recueil périodique* de M. Fessard, le *Code annoté* de M. Masson de Longpré.

Ces publications étaient en général très documentées et constituaient une véritable mine de renseignements pour les agents de l'Administration. Malheureusement, elles ne tardèrent pas à devenir routinières. Elles furent par la suite rédigées par des fonctionnaires à la mentalité unilatérale, si nous pouvons dire, qui avaient notamment une inclination particulière à scinder le droit fiscal et le droit civil. Cette faute capitale, très accentuée chez bien des chefs de cette école, contribua à la disqualifier aux yeux des juristes impartiaux.

b) ECOLE CRITIQUE. « *Fiscus post omnes* ». — Cette école, qui a eu Championnière pour principal défenseur, devait prendre une importance croissante en raison inverse du piétinement et du recul de l'école administrative. Cette dernière finissait par se rendre odieuse et devenait une cible

très vulnérable aux coups vigoureusement portés par les Rigaux, les Pont, Dalloz, Camps, etc.

Aussi trouvait-on, vers le milieu du *xix^e* siècle, dans le *Répertoire méthodique et alphabétique* de Dalloz, le *Code* de Rolland de Villargues, le *Dictionnaire du Notariat*, le *Répertoire général* de Delrénois, une brillante défense du contribuable. Il serait superflu de dire que cette école s'acquittait une popularité facile. Popularité méritée cependant, car les champions de la cause s'appliquèrent à juger impartialement, à faire la philosophie de l'impôt, et à souder intimement le droit fiscal et le droit civil.

Cette école fut une école d'érudition. Mais le défaut de sa cuirasse résidait dans son ignorance trop grande de la pratique des affaires. Ses chefs, d'une valeur intellectuelle considérable, avaient une formation trop abstraite pour proposer des solutions susceptibles de concilier les exigences du fisc avec la mentalité des redevables.

c) ECOLE PHILOSOPHIQUE. — Bonnefon, dans son *Histoire de l'Enregistrement*, appelle de ce nom pompeux l'école qui tient le milieu entre les tendances des deux précédentes. Elle fut la dernière en date et servit un peu d'arbitre aux discussions interminables entre les partisans de l'école administrative et de l'école critique.

Son représentant le plus éminent fut Garnier qui développa, dans son *Répertoire périodique*, une doctrine mesurée, reflet d'un cerveau pondéré, clairvoyant, impartial. Longtemps, il avait dû se retrancher derrière le plus strict anonymat pour éviter les difficultés avec l'Administration à laquelle il appartenait. Mais, quand il prit sa liberté, il eût toutes facilités de développer ses opinions au grand jour.

Et ce fut très heureux, car son œuvre fut remarquable. Garnier était un esprit complet. Suffisamment cultivé pour envisager la philosophie de l'impôt, sa formation intel-

lectuelle conservait, par ailleurs, les traces de son passage dans l'Administration et de son contact avec le public.

Garnier cherchait à améliorer la mentalité de l'agent du fisc et du redevable. Chez le premier il combattait l'esprit de routine, chez le second il cherchait à développer la compréhension de l'impôt. Il avait aussi une belle indépendance de jugement qui l'affranchissait de l'influence des auteurs les plus réputés et de la jurisprudence la plus solide.

Pour terminer, il me faut signaler l'heureuse initiative de plusieurs professeurs éminents de nos Facultés de droit qui, dès le milieu du siècle dernier, comprirent l'importance des études fiscales.

Parmi les plus célèbres, je citerai Demante, le fils de l'auteur bien connu, Serrigny, Valette, Merville, Vente, Hertz...

Rendons hommage à ces hommes de valeur qui surent montrer les relations du droit fiscal et du droit civil et qui inculquèrent à leurs élèves une formation pratique des plus profitables.

DEUXIÈME PARTIE

DU 25 FÉVRIER 1901

A LA LÉGISLATION ACTUELLE

Nous avons compris dans la première partie toute la législation fiscale entre frimaire an VII et 1901. Toutes les lois élaborées dans le cours du XIX^e siècle n'ont été, en effet, que des satellites de la loi de frimaire. Elles n'ont presque rien changé à sa physionomie générale. Pour ne pas morceler l'examen de l'évolution fiscale, il nous a paru utile de grouper ainsi la loi fondamentale et ses dérivés.

Mais nous n'aurions pu prolonger davantage l'étude de cette première partie. La loi du 25 février 1901 contient, en effet, des innovations si considérables qu'on peut la considérer, sur certains points, comme une révision de la loi de frimaire. Par l'importance de certains principes qui y sont contenus, elle constitue le début d'une ère nouvelle dans la législation fiscale. Pour ces raisons, nous devons en faire la base de la seconde partie.

Ce serait s'abuser singulièrement de croire que la loi du 25 février 1901 est l'œuvre exclusive d'une seule commission du budget. La plupart des dispositions que le législateur de cette époque a eu cependant le grand mérite de concentrer avaient fait l'objet, bien antérieurement, de discussions importantes. Le principe de la non-déduction des dettes, par exemple, a été violemment combattu dans le cours du siècle dernier. Personne ne s'en étonnera.

M. Paul Leroy-Beaulieu¹ disait : « Rien n'égale, comme excès de pouvoir, l'usage suivi par le fisc en France de taxer les successions sans en déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus monstrueux abus de la force publique. » (1). La seule excuse atténuante de cet abus réside en ce que les valeurs mobilières avaient été imposées très légèrement pour former la contre-partie de la non-déduction des dettes.

L'abolition de ce principe avait été déjà étudiée : par le baron Louis, en 1819; le représentant du peuple Dérodé, en 1849; Crémieux, en 1850; de Pierre, en 1862; Roulleau-Dugage, en 1864; Fallières, en 1871; Méline, en 1873; de Gasté, de 1876 à 1880; Pieyre, en 1883; Raoul Duval, en 1886; Borie, en 1887.

La loi de 1901 a donc été édifiée, dans de nombreux points, sur des projets élaborés depuis de longues années. Quoi qu'il en soit, les dispositions sensationnelles qu'elle a réunies l'ont rendue célèbre et la classent parmi les plus importantes lois de finances.

Les remarques que nous avons faites pour l'étude de la loi de frimaire s'appliqueront également ici : les donations de biens à venir devront se placer, au point de vue fiscal, dans la catégorie des mutations par décès.

La seconde partie sera divisée en trois chapitres :

Le premier comportera l'étude exclusive de la loi du 25 février 1901.

Le second comprendra l'analyse des lois ultérieures jusqu'à celle du 25 juin 1920 exclusivement.

Enfin, le troisième contiendra l'étude de la loi de 1920 et toutes celles élaborées depuis.

(1) Naquet, *Commentaire de la loi du 25 février 1901*, p. 4.

CHAPITRE PREMIER

LOI DU 25 FEVRIER 1901

L'étude de cette loi sera divisée en trois sections, qui auront pour objet :

La première : les donations entre vifs;

La seconde : les mutations par décès;

La troisième : les mutations de nue propriété et d'usufruit.

SECTION PREMIERE

DONATIONS ENTRE VIFS

a) MAINTIEN DU DROIT PROPORTIONNEL. — A l'examen de la loi de 1901, une des innovations qui retient le plus l'attention est certainement l'introduction de la progressivité dans les tarifs. Mais on remarque que cette dernière, appliquée aux mutations par décès, ne l'a pas été aux donations entre vifs. Pourquoi cette différence?

Le rapport de M. Doumer (10 nov. 1894) nous renseigne en termes précis sur les raisons qui ont fait maintenir le tarif proportionnel dans les donations (1).

« L'impôt gradué ne peut se concevoir en équité que déduction faite du passif, déduction inadmissible en matière

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 107.

de mutations entre vifs à titre gratuit, attendu que les charges d'une donation en forment souvent la contre-partie, comme le prix stipulé dans un acte de vente forme la contre-partie de l'objet vendu, et que la distraction de ces charges équivaldrait à supprimer tout élément de perception. D'autre part, rien ne serait plus facile aux redevables que de s'assurer l'application du tarif le plus bas, en fractionnant la donation, de manière à ramener successivement la valeur dans la tranche correspondante. »

Dans son rapport, M. Doumer a tenté d'expliquer la faveur accordée aux mutations entre vifs à titre gratuit. Malheureusement son raisonnement est échafaudé sur une base discutable.

« Dans la donation, dit-il, la distraction des charges équivaldrait à supprimer tout élément de perception. »

Le distingué rapporteur a insinué que si l'on admettait la distraction des charges, on ouvrirait la porte à tous les actes frauduleux au moyen desquels les parties sauraient annihiler entièrement le montant de la donation. Nous croyons cette opinion excessive. La donation est un acte grave, solennel, ce qui donne à la Régie une garantie et un moyen de contrôle précieux.

D'autre part, j'estime la loi parfaitement injuste quand elle ordonne la perception sur le montant brut de la donation, sans déduction des charges; au point de vue juridique, la libéralité n'est, en effet, constituée que par la différence entre la donation apparente et le montant des charges incombant au donataire. Cette dissociation de la législation fiscale et de la législation civile n'est donc pas logique.

b) PARTICULARITÉ DES NOUVEAUX TARIFS. — L'article 18 de la loi du 23 février 1901 contient les nouveaux tarifs des donations.

La loi de 1850 avait uniformisé les droits proportionnels afférents aux donations mobilières et immobilières,

avec la réserve cependant que ces dernières supporteraient un droit complémentaire de transcription. La loi de 1901 supprime cette dernière différence et n'assujettit désormais les donations immobilières qu'à la taxe prévue par loi du 27 juillet 1900 (0,25 p. 100 pour donations ordinaires; 0,12 p. 100 pour donations-partages). D'autre part, les décimes institués par la loi de 1850 sont supprimés par celle de 1901. Décision logique. En procédant à une révision du tarif, le législateur ne devait pas laisser subsister une adjonction inutile. Enfin, du 6^e au 12^e degré, les donataires supportent des droits à un taux identique. Le législateur a voulu ainsi simplifier le tarif. Cela ne me paraît guère critiquable : au delà du 6^e degré, la parenté est bien éloignée et ne mérite guère qu'on proportionne l'impôt à « l'échelle des affections ».

Les tarifs édictés par la loi de 1901 sont venus corriger ceux plus élevés que le Gouvernement avait projeté d'appliquer.

Ce dernier prétendait que, si l'on n'augmentait pas les tarifs dans une notable proportion, les intéressés procéderaient à des donations pour éluder les droits de succession. On peut objecter à cela que l'on hésite toujours à se dépouiller de son vivant et qu'une telle considération suffit à maintenir le nombre des donations relativement restreint.

Il n'y avait donc aucun intérêt à admettre l'élévation exagérée des tarifs proposée par le Gouvernement. Aussi, sur les sages propositions de M. Cordelier, au Sénat, se décida-t-on à en réduire le taux.

A la Chambre des députés, des critiques très vives avaient été formulées contre le projet gouvernemental par MM. Borie et Laurent Bougère (*J. off.*, 17 nov. 1900, p. 2017 et s.). Il faut d'ailleurs remarquer que les donations les plus fréquentes, celles à titre de partage anticipé et celles faites aux époux par contrat de mariage, bénéficiaient d'un tarif de faveur.

Le maintien du projet gouvernemental eût donc entraîné la quasi-disparition des donations ordinaires.

c) DONATIONS AUX ÉPOUX PAR CONTRAT DE MARIAGE. — La loi de 1901 a maintenu le tarif avantageux édicté par la loi de frimaire en faveur des donations par contrat de mariage. M. Poincaré avait projeté de réduire le bénéfice de cette disposition à la ligne directe. Mais M. Mesureur fit remarquer, à juste titre, que cette restriction était en opposition avec l'esprit de la loi, qui avait tout mis en œuvre pour développer ce genre de contrats ⁽¹⁾.

On fit également observer que, si les droits des donations étaient élevés au point de devenir prohibitifs, les intéressés adopteraient des solutions nouvelles, convertiraient, par exemple, la donation réelle en apport fictif, ce qui pouvait constituer un réel danger pour les futurs arrangements de famille.

Cet argument est très juste. Le législateur, appelé à modifier les droits, doit veiller à ce qu'un équilibre constant et un rapport rationnel soient maintenus entre les tarifs de donation et les tarifs d'apport. Sinon il en résulterait le danger que nous venons d'exposer. Véritable danger, en effet. Il suffit de se reporter au décès des donateurs pour en mesurer l'étendue. Si une donation a été déguisée en apport, il en résultera pour l'apporteur apparent un avantage considérable : la dispense du rapport, si la donation avait été faite en avancement d'hoirie. Les cohéritiers subissent ainsi un grave préjudice et provoquent souvent des litiges en essayant de redresser la situation injuste qui leur est faite.

La tâche du législateur, on le voit, est ici particulièrement délicate. Ce n'est plus une simple question de tarifs qui est en jeu, mais bien la stabilité du système successoral

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 111.

lui-même. Elle mérite donc d'être traitée avec réflexion et compétence.

d) PARTAGES D'ASCENDANTS. — Pour cette nature de contrats, les droits antérieurs étaient, on s'en souvient, de 1,23 p. 100 pour les donations mobilières et de 1,875 p. 100 pour les donations immobilières, ces dernières comprenant le droit de transcription. Le projet gouvernemental proposait, en 1901, de porter uniformément le tarif à 2 p. 100.

Le sénateur Dufoussat, de son côté, avait présenté un amendement intéressant, aux termes duquel les donations-partages étaient soumises aux mêmes droits que les successions et le passif, constaté par acte authentique, déduit pour le calcul du droit (1).

Cet amendement n'eut pas un sort favorable. Mais, comme on n'admettait pas le principe de la déduction des dettes, le législateur ne pouvait raisonnablement proposer une augmentation sensible. On aboutit donc à une solution intermédiaire, et l'on fixa le nouveau tarif à 1,70 p. 100. L'intervention du sénateur Dufoussat ne fut donc pas inutile. Son projet, très intéressant, avait cependant le défaut de créer une distinction de principe dans les donations : les dettes étant déductibles dans les donations-partages, et ne l'étant pas dans les donations ordinaires, ce qui était évidemment peu justifiable.

Mais il considérait la donation-partage sous son jour véritable : celui du partage successoral anticipé. A ce titre, sa réglementation devrait ressembler à celle des successions.

e) DONS AUX DÉPARTEMENTS, AUX COMMUNES ET A DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ET D'UTILITÉ PUBLIQUE. — Dans son article 19, la loi du 23 février 1901 contient une disposition humanitaire, aux termes de laquelle les donations faites aux personnes morales énumérées dans ledit article sont

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 111.

assujetties au droit uniforme de 9 p. 100, à condition que le montant de la libéralité soit affecté à des œuvres de bienfaisance *par la volonté expresse du donateur*.

Rien à dire de particulier sur cette louable disposition, qui économise à ses bénéficiaires 4,50 p. 100 des droits. Elle souligne l'intention du législateur de 1901 de faire une œuvre sociale, ce dont ses prédécesseurs ne s'étaient guère préoccupés ⁽¹⁾.

f) LIQUIDATION DU DROIT. — Quand nous avons étudié la loi du 22 frimaire an VII, nous avons vu que le taux de capitalisation servant de base à l'évaluation des immeubles était de 20 et 25 fois le revenu. La loi n'avait pas prévu le cas (ou elle l'avait volontairement passé sous silence) des immeubles « dont la destination actuelle n'était pas de procurer des revenus ». Cette lacune donnait à ces derniers une situation privilégiée.

L'article 12 de la loi de 1901 répare cet oubli en édictant que les « droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. »

Nous discuterons plus tard la valeur des théories qui ont pris pour base respective de l'évaluation immobilière la capitalisation par un coefficient légal ou la valeur vénale.

En ce qui concerne l'article 12, reconnaissons qu'il a justement atteint une quantité de biens, que nous conviendrons d'appeler « biens oisifs », qui, jusque-là, avaient été presque exonérés de l'impôt. Nous classerons dans cette catégorie, les châteaux, bois de haute futaie, terrains à bâtir, propriétés d'agrément, etc... La situation créée par la législation antérieure était d'autant plus paradoxale que ces biens étaient, en général, entre les mains de personnes fortunées.

(1) *J. off.*, 30 janv. 1901, p. 134, col. 3, et p. 175, col. 1.

L'interprétation de l'article 12 pouvait prêter à confusion. Le ministre des Finances précisa que « cet article serait appliqué aux immeubles dont le revenu n'était pas en proportion avec la valeur réelle » (*J. off.*, 17 nov. 1900, p. 2103).

De plus, sur la demande formulée par le sénateur Le-grand, on répondit que ce mode d'évaluation s'appliquait aux mutations gratuites, sans exceptions, c'est-à-dire aux donations et aux successions.

(*V. Tarif des donations* au tableau final.)

SECTION II

MUTATIONS PAR DÉCÈS

Dans ce domaine, la loi du 25 février 1901 fut une grande novatrice. Les réformes qu'elle réalisa sont d'une importance telle que, sur ce point particulier, elle a transformé la loi de frimaire an VII.

En ce qui concerne les mutations par décès, deux innovations sensationnelles doivent être immédiatement retenues : l'introduction du principe de la déduction des dettes réglementé et la substitution du tarif progressif au tarif proportionnel.

Mais, presque sur le même plan, nous pouvons placer la création d'une nouvelle base d'évaluation pour les biens transmis en nue propriété et en usufruit.

Cette dernière question étant commune aux donations et aux successions, nous la présenterons dans une section spéciale. Enfin, la loi de 1901 contient des changements importants dans le mode d'évaluation des meubles et immeubles ainsi que dans la procédure des déclarations de succession. Ils feront l'objet d'une étude particulière.

La section consacrée aux mutations par décès sera divisée en quatre paragraphes :

§ 1. — Déduction du passif.

§ 2. — Mode d'évaluation des biens meubles et immeubles.

§ 3. — Déclarations de succession et mesures destinées à assurer la perception des droits.

§ 4. — Droits exigibles en matière de mutation par décès.

Dans cette dernière partie, nous verrons l'application du principe de la progressivité des droits et serons appelés à étudier la valeur de ce principe *in abstracto* et ses conséquences.

§ 1. — DÉDUCTION DU PASSIF.

Nous avons eu déjà l'occasion de nous étonner de ce que le législateur de frimaire, généralement si avisé, ait laissé dans son œuvre, une anomalie aussi évidente que celle de la non-déduction des dettes.

Nous avons fait connaître les médiocres arguments développés par Cretet pour la défense de cette injustifiable disposition. Dans le cours du siècle dernier, des voix autorisées se sont élevées pour demander la suppression de ce principe, si peu en harmonie avec notre législation moderne.

Ce qui a pu en retarder l'abolition, c'est l'embarras financier des divers gouvernements dans ce siècle mouvementé. Il fallait faire face à de lourdes charges, et l'on ne voyait pas par quelle imposition on pourrait compenser la dévaluation budgétaire résultant de la déduction des dettes.

C'est le mérite du législateur de 1901 d'avoir su trouver la contre-partie de cette dévaluation : l'adoption du tarif progressif.

Il ne faudrait cependant pas exagérer le mérite de ce législateur : il ne fit qu'arrêter définitivement des dispo-

sitions dont la structure générale avait été discutée et étudiée avec beaucoup de soin depuis plus de vingt ans. Nous n'insisterons pas sur les projets, cependant très intéressants des parlementaires Yves Guyot, Boulanger, Rouvier, Maujan, et Dupuy-Dutemps⁽¹⁾. Cela nous entraînerait trop loin. Mais nous ne pouvons passer sous silence les travaux qui ont été effectués avec la nouvelle législature de 1894. Ils ont été décisifs.

Dans un projet déposé le 8 février 1894, le ministre des Finances Burdeau proposait la déduction des « dettes à la charge du défunt liquidées au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque par des actes authentiques ou des jugements », mais il n'admettait pas la progressivité des tarifs.

De son côté, la Commission des finances, sur un projet de loi de M. Boudenot, avait chargé son rapporteur de présenter un tarif progressif applicable, en outre des successions, aux donations excepté celles faites en ligne directe⁽²⁾. Cette innovation fut sans doute jugée un peu hardie. Elle ne fut pas discutée.

Mais alors survint un projet considérable qui devait être la pierre angulaire de la loi de 1901. Il fut présenté par un homme qui se trouvait à l'aurore d'une carrière politique particulièrement brillante : Nous avons nommé M. Raymond Poincaré. Il suffit de parcourir les grandes lignes de son projet pour en apercevoir l'influence sur la législation ultérieure.

Il comportait : « la déduction du passif, limitée aux dettes établies par actes authentiques au moins un mois avant le décès et aux jugements; la liquidation du droit de mutation par décès sur la valeur vénale des biens; la liquidation du droit de mutation en nue propriété ou usufruit, à titre gra-

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 7 et 8.

(2) Naquet, p. 8.

tuit, sur la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit, déterminée par l'âge de l'usufruitier; la substitution des droits progressifs aux droits proportionnels, avec une progression allant de 1 à 2,50 p. 100 en ligne directe; de 3,75 à 7 p. 100 entre époux, de 8,50 à 12 p. 100 entre frères et sœurs, de 10 à 18,50 p. 100 pour les autres successibles » (1).

La plupart de ces propositions avaient été déjà étudiées avant Poincaré, mais appartient à ce dernier le mérite d'avoir su en opérer la synthèse.

Certes le projet Poincaré n'est pas exempt de critiques, en particulier en ce qui concerne l'échelonnement insuffisant du tarif progressif selon le degré de parenté, et aussi la restriction apportée à l'application de la déduction des dettes; il n'en demeure pas moins l'échafaudage qui a permis d'élever le monument de 1901. Parmi les successeurs de Poincaré, celui qui eut l'influence la plus décisive sur la loi de 1901 fut le ministre des Finances Doumer.

Le projet qu'il fit voter par la Chambre, le 22 novembre 1895, comportait une accentuation de la progressivité présentée dans les tarifs Poincaré et une augmentation sensible des tarifs proportionnels de donation.

Au Sénat, la Commission, par l'intermédiaire de son rapporteur Cordelet, refusait d'admettre le tarif progressif proposé par Doumer. Mais une intervention Peytral-Strauss triompha des résistances de la Commission. Cette dernière démissionna et fut remplacée par une nouvelle, dont Dauphin fut le rapporteur. Le Sénat adopta le projet de ce dernier et demanda qu'il fût incorporé dans la loi de finances de 1901.

Il vint en discussion à la Chambre aux séances des 14, 15 et 18 novembre, fut adopté dans sa quasi-intégralité, passa

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 9.

au Sénat dans les séances des 15, 16, 17, 18, 24, 25, 28, 29 janvier 1901, puis finalement fut voté par la Chambre, après quelques remaniements, le 22 février 1901 (1).

Notons en passant que tous les pays du monde en possession d'une législation complète ont admis la déduction des dettes et reconnaissons aussi que la France fut une des dernières nations à l'adopter.

La question de la déduction du passif sera étudiée en quatre parties différentes, qui comprendront :

- A. — Les dettes qui doivent être déduites.
- B. — Les dettes qui ne doivent pas être déduites.
- C. — Procédure pour obtenir la déduction des dettes.
- D. — Pénalités et prescriptions.

A. — DETTES QUI DOIVENT ETRE DEDUITES

Le principe de la déduction des dettes ayant été admis par la loi de 1901, il s'agissait d'en découvrir les moyens d'application.

Ce problème était aussi laborieux que le principe lui-même. Il suffit de jeter un coup d'œil sur les législations étrangères, d'ailleurs, pour se rendre compte que l'uniformité est loin de régner dans le domaine de l'application. L'embarras du législateur se comprend aisément. Toute la difficulté réside en ce qu'il faut concilier l'équité et la facilité de la perception.

L'équité voudrait que toutes les dettes afférentes aux successions fussent déduites. D'autre part, il faut tenir compte des abus qui pourraient être commis par les ayants droit du défunt; on doit éviter, enfin, l'inquisition fiscale dans les affaires des particuliers. La formule capable de solutionner la difficulté n'était donc pas facile à trouver.

Il serait fastidieux d'énumérer tous les projets de loi qui furent déposés dans ce sens.

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 10.

Nous dirons seulement que le vote de la disposition définitive fut élaboré sur une combinaison des propositions Burdeau, Doumer, Ribot, Caillaux, Cordelet⁽¹⁾. Les deux premières, très limitatives, n'accordaient la déduction qu'aux dettes justifiées par jugements ou par actes authentiques.

M. Ribot étendit le principe aux dettes commerciales. Question délicate dont nous reparlerons. Les actes sous seings privés enregistrés trois mois au moins avant le décès furent admis à servir de justification à la déduction, sur un projet de M. Caillaux.

Enfin, le Sénat mit au point la procédure à adopter pour la déduction des dettes commerciales. Aux termes de l'article 3 de la loi du 23 février 1901, il est stipulé :

« Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence, au jour de l'ouverture de la succession, sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

Remarquons que les dettes privilégiées prévues par l'article 2101 du Code civil sont toutes des dettes du défunt, à l'exception des frais funéraires, qui constituent des dettes de la succession. Sauf pour ces dernières, les héritiers pourront donc obtenir la déduction en produisant des titres⁽²⁾.

Il est intéressant également de noter que la dette déductible peut ne pas être liquidée au jour du décès du débiteur. C'est le cas notamment d'un compte de tutelle non encore apuré au décès du tuteur. Dans cette hypothèse, on pourra cependant déduire la somme dont ce dernier pouvait être débiteur envers son pupille si le compte est rendu avant la déclaration de succession.

Il s'agissait de déterminer, pour préciser le sens du texte législatif, la nature exacte des « titres ».

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 14.

(2) Naquet, *op. cit.*, p. 16.

« Il résulte des travaux préparatoires (Chambre, séance 15 nov. 1900, *J. off.*, débats, p. 2075, rapport de M. Monestier, sénateur, du 31 déc. 1900) que le mot « titre » ne s'applique pas seulement aux actes authentiques, aux jugements, aux actes sous seings privés, mais encore aux livres de commerce du défunt. Les billets à ordre souscrits par le défunt, les lettres de change qu'il a acceptées, les obligations de sommes sous forme de reçus sont des *titres* dans le sens de la loi. Il en est de même des procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances en cas de faillite ou de liquidation judiciaire, des règlements définitifs des distributions par contribution, etc. » (Instr. 26 févr. 1901, n° 3049.)

Le titre doit être susceptible de faire foi ou, ce qui est analogue, de faire preuve en justice de la créance produite (1).

Nous voyons que toute distinction entre les dettes civiles et commerciales a disparu, en ce qui concerne le principe même de la déduction. Des différences existent seulement dans le mode des justifications à fournir.

Pour les actes authentiques, les jugements et les actes sous signatures privées enregistrés, l'énonciation seule suffit. Pour tous les autres titres de créances, il sera nécessaire d'en produire l'original ou la copie collationnée.

La production d'un *titre* étant nécessaire, il ne peut être question d'admettre la déduction des dettes verbales. En faire état eût été ouvrir la porte à toutes les fraudes.

En ce qui concerne les dettes commerciales, « l'Administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt. Ces livres seront déposés pendant cinq jours au bureau qui reçoit la déclaration, et, s'il y a lieu, communiqués une fois, sans déplacement, aux agents du service de contrôle, pendant les deux années qui

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 18.

suivront la déclaration, sous peine d'une amende égale aux droits qui n'auraient pas été perçus par suite de la déduction du passif. » (Art. 3 [Amendement de M. Cordelet].) (1).

L'Administration admet indifféremment la production des livres de commerce du défunt ou du créancier de ce dernier (nous savons que les livres obligatoires sont : le livre-journal, le livre des inventaires et livre des copies de lettres, les deux premiers visés et paraphés une fois par an).

La question de la déduction des dettes commerciales a été l'objet d'une discussion assez importante : elle est, en effet, fort délicate.

Dans un système proposé par M. Caillaux, et qui fut amendé par la Chambre, on n'admettait pas la lettre de change, même acceptée, ni la production du livre de commerce du défunt. Ce fut sur l'intervention du Sénat que les dispositions visant la déduction de ces dettes deviennent ce qu'elles sont actuellement aux termes de l'article 3.

A ceux qui objectaient les nombreuses difficultés pratiques pouvant résulter de l'examen et du déplacement des livres de commerce, M. Cordelet, dans la discussion devant le Sénat, répondait que l'Administration ne faisait qu'appliquer un procédé analogue à la recherche de la part nette d'un associé décédé dans la comptabilité de la société.

La production de la comptabilité du défunt peut être obligatoire; celle de la comptabilité du créancier est toujours facultative. On ne peut y astreindre ce dernier, mais il ne peut se soustraire à laisser prendre sur ses livres une copie collationnée de sa créance.

Pour être produits, les livres du créancier doivent être tenus suivant les usages du commerce. La même obligation n'existe pas en ce qui concerne la comptabilité du défunt, dans laquelle l'Administration prendra tous les éléments qui peuvent lui être utiles (*J. off.*, janv. 1901, p. 76 et s.)

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 22.

Ainsi que le fit remarquer M. Ribot dans la discussion à la Chambre, la correspondance commerciale constitue le plus sûr élément de preuve.

Il résultait des travaux préparatoires sanctionnés par la loi du 25 février 1901 que les lettres de change acceptées et les billets à ordre ne pouvaient servir de base à la déduction que lorsqu'il y avait une confirmation de la correspondance commerciale. Voilà le principe général de la déduction des dettes. L'Instruction n° 3.049 du 26 février 1901 de l'Administration de l'Enregistrement précise :

« Il importe de remarquer que les dispositions nouvelles n'infirmant en rien les règles anciennes, qui autorisaient déjà pour la liquidation de l'impôt la déduction de certaines charges (sommes données entre vifs et non payées au décès du donateur, etc.). Elles les complètent, au contraire, en permettant, le cas échéant, certaines déductions prohibées jusqu'ici. Il est à noter à ce sujet qu'en cas d'insuffisance de la communauté l'excédent des reprises de la femme survivante pourra être retranché, pour la perception, des biens personnels du mari, si cette créance de la veuve est établie conformément aux prescriptions de l'article 3 » (Chambre, séance 16 nov, 1895; *J. off.*, débats, p. 2372, 3^e colonne).

A ce sujet, il est bon de faire remarquer que, même sous la législation impérative de la loi de frimaire concernant la non-déduction des dettes, l'équité n'avait pu être blessée au point que l'Administration refusât l'admission de tout passif.

Nous rappellerons brièvement qu'en dehors des reprises des époux et des biens détenus à titre précaire par un usufruitier, un mandataire, un dépositaire ou un tuteur, les principales causes de déduction de passif admises par la loi de frimaire étaient :

1° Les récompenses du défunt envers la communauté. L'Administration exigera les justifications prévues par les articles 3 et 4 de la loi du 25 février 1901 et se montrera

particulièrement sévère vis-à-vis des reprises de l'époux survivant et des récompenses du prémourant.

2° Les legs particuliers de sommes d'argent non existant en nature; le montant d'une donation payable au décès du donateur ou d'une dot constituée mais non encore acquittée au décès du donateur.

3° Les legs de sommes d'argent non payées au décès de l'héritier ou du légataire universel. En l'occurrence, la valeur servant de base à la déduction est celle du bien légué au décès du testateur.

4° Les legs de rentes viagères ou perpétuelles; celles données et non éteintes au décès du donateur. La rente était évaluée au denier 10 dans la législation antérieure à 1901; sous l'empire de la loi de 1901, elle était évaluée suivant l'âge du crédirentier.

B. — DETTES QUI NE DOIVENT PAS ETRE DEDUITES

On conçoit que le législateur de 1901 ait craint d'être débordé par une innovation aussi considérable que celle de la déduction des dettes.

Pour éviter tous abus, il fallut prévoir une réglementation serrée. Cette dernière peut paraître sévère. Dans certains cas, elle est d'une extrême rigueur. Il était cependant nécessaire d'établir un cadre bien précis afin d'éviter l'arbitraire et les procès.

Aux termes de l'article 7 de la loi du 25 février 1901, ne sont pas déductibles :

« 1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation de créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article 6.

» 2° Les dettes consenties par le défunt au profit des héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées per-

sonnes interposées les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.

» Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession.

» 3° Les dettes reconnues par testament.

» 4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'article 6; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit s'il y a lieu.

» 5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur les immeubles situés à l'étranger; celles, enfin, qui grèvent des successions d'étranger, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France.

» 6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue. »

A l'examen de la nomenclature ci-dessus, on constate que les exceptions au principe de la déduction des dettes sont toutes justifiées.

Il est à présumer, en effet, qu'une dette est éteinte quand le délai de prescription est accompli, quant elle était exigible depuis un certain temps ou quand l'inscription la garantissant était périmée depuis le même délai. Ces faits constituant une simple présomption, la preuve contraire est

toujours admissible. Ainsi que nous l'avons vu, cette dernière est fournie soit par des attestations de créanciers, soit par une justification de l'interruption de la prescription.

Etant données les sanctions sévères que peut encourir le créancier fournissant une fausse attestation, les fraudes ne sont pas fréquentes.

Le législateur a voulu éviter la possibilité de se reconnaître fictivement débiteur de ses enfants. A cet effet, il a exigé que la dette fût constatée par acte authentique ou par sous-seing privé enregistré.

La non-déduction des dettes reconnues par testament est une disposition que l'on pourrait qualifier d'ordre public. On aurait, en effet, pu anéantir la totalité de sa fortune par des reconnaissances fictives et rétablir la véritable situation par des contre-lettres.

Primitivement, on voulait considérer les dettes reconnues par testament comme des legs. La loi belge du 17 décembre 1851 contenait une disposition dans ce sens⁽¹⁾. Mais le projet ne fut pas maintenu dans la loi de 1901; il aurait eu pour effet d'autoriser la Régie à percevoir les droits de mutation sur ce genre de dettes (Rapp. Cordelet, *R. P.*, 1881, p. 75).

Nous avons déjà dit que les dettes verbales ne se déduisaient pas. On a voulu ainsi éviter les moyens de preuves défectueux ou inspirés par la mauvaise foi.

Il est à noter que l'Administration n'admet pas non plus la déduction d'une obligation par laquelle le défunt se serait porté caution du débiteur principal. Cela s'explique aisément : la dette de la caution n'est qu'une dette éventuelle. Celle-ci ne prendrait naissance que dans l'hypothèse où le débiteur principal n'exécuterait pas ses engagements.

Enfin, l'on n'a pas admis la déduction des factures non acceptées par le défunt, des frais de dernière maladie et des honoraires du médecin.

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 28.

Dans ces différents cas, le législateur a craint qu'on n'abusât de la complaisance des créanciers. Mais, pour éviter une fraude facile, on a commis une réelle injustice. Les frais de dernière maladie, notamment en cas d'intervention chirurgicale, sont souvent très importants. Ils obèrent dans des proportions considérables l'actif successoral. Le moyen donné par le législateur pour déduire ce genre de frais est une macabre plaisanterie. Comment pourrait-on inviter une personne, si malade soit-elle, à reconnaître sa dette dans la prévision de son prochain décès?

C. — PROCEDURE POUR OBTENIR LA DEDUCTION DES DETTES

La procédure réglée par les articles 4, 5 et 6 de la loi du 25 février 1901 est assez simple.

Elle comporte la production :

1° Du titre de la créance ou d'une copie collationnée, quand ce titre n'est pas constitué par un acte authentique, un jugement ou un procès-verbal de vérification et d'affirmation de créances;

2° D'un état des dettes;

3° D'une attestation de créancier.

a) ETAT DES DETTES. — Aux termes de l'article 4, « les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration et certifié par le déposant ».

« A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement déclaratif de faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution. »

L'état des dettes est, en résumé, la nomenclature de tout

le passif énuméré dans la déclaration de succession. Il est bien entendu que tous les règlements entre les époux et la communauté ou entre les époux eux-mêmes n'y figurent pas.

MODÈLE D'ÉTAT DES DETTES.

*Etat des dettes grevant la succession de M..., décédé
en son domicile à....., le.....*

1° Somme de 10.000 francs due à M. Jean Pradel en vertu d'un contrat d'obligation reçu par M^e Lafont, notaire à Narbonne, le 10 avril 1924, et stipulé remboursable le 10 avril 1934 avec intérêts à 8 p. 100 payables échus..... F. 10.000 »

Intérêts courus depuis la dernière échéance au décès F. 475 »

2° Somme de 2.000 francs, montant d'un billet à ordre souscrit par le défunt au profit de M....., remboursable le....., sans intérêt..... F. 2.000 »

3° Somme de 3.475 francs, montant d'une lettre de change tirée par les « Etablissements Saint-Gobain, produits chimiques », le..... (date), acceptée par M....., de cujus F. 3.475 »

TOTAL F. 16.950 »

Le billet à ordre et la lettre de change
ci-dessus énoncés seront produits à l'appui
du présent état de dettes.

Certifié exact par M... (déclarant).

A....., le.....

En ce qui concerne les lettres de change, il peut se présenter parfois des cas assez embarrassants.

Pour celles tirées avant le décès et remises à l'encaisse-

ment pour une date ultérieure au décès, pas d'hésitation. Elles constituent évidemment un passif. Celles tirées, échues et payées avant le décès n'offrent également aucune difficulté. Elles ne sont pas déductibles, puisque la dette n'existait plus à l'ouverture de la succession. Mais il peut y avoir discussion au sujet de lettres de change tirées après le décès et s'appliquant à des créances antérieures au décès.

Exemple : Un négociant décède le 1^{er} octobre. Son fournisseur, qui lui avait fait une livraison de marchandises le 15 septembre, remet en banque à l'encaissement, à la date du 20 octobre, une traite à échéance du 30 octobre. Le fournisseur, suivant les exigences de sa trésorerie, effectue cet encaissement plus ou moins tard. Cela peut varier entre un jour et six mois. Dans l'hypothèse ci-dessus, il n'en est pas moins vrai que le négociant défunt était débiteur au jour de son décès du montant de la traite, tirée sur lui après son décès seulement.

L'Administration admet alors que l'attestation du créancier est une preuve suffisante de l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession. Elle a d'ailleurs la faculté, ainsi que nous l'avons déjà dit, de demander communication des livres du défunt et une copie collationnée des livres du créancier.

Remarquons à ce sujet que, si toutes ces formalités sont exigées, les héritiers n'auront intérêt à déduire que les dettes assez importantes. Le coût d'une copie collationnée, les frais de correspondance et autres seraient souvent plus importants que les droits applicables à la créance déductible.

b) ATTESTATION DE CRÉANCIER. — La contre-partie de l'état des dettes fourni par les héritiers du défunt réside dans l'attestation du créancier. Cette dernière est présentée, comme l'état des dettes, sur papier non timbré et dispensé de l'enregistrement. (art. 6).

MODÈLE D'ATTESTATION DE CRÉANCE.

Le soussigné, Marcel Renaud, demeurant à Paris, 20, rue Champerret, atteste que M. Jean Libert, décédé à, le, était, au moment de son décès, débiteur envers lui d'une somme de, montant d'un billet à ordre souscrit à son profit par le défunt le

La présente attestation est délivrée sur la réquisition qui en a été faite au soussigné par M. Albert Libert fils, héritier de M. Jean Libert, dans le but d'être présentée à l'Administration de l'Enregistrement à l'appui d'une demande en déduction de passif grevant la succession de M. Jean Libert.

Le soussigné déclare connaître les dispositions de l'article 9 de la loi du 25 février 1901, relatives aux peines en cas de fausse attestation.

Fait à, le

(Signature).

N. B. — A l'appui de cette attestation et de l'état de dettes, les héritiers devront produire le billet à ordre ou la copie collationnée de ce billet.

Nous parlerons ci-après des pénalités en cas de fausse attestation.

c) CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION. CHARGE DE LA PREUVE.
— L'article 5 stipule : « Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit; sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration. »

Conséquence pour les héritiers : « Payer et réclamer ensuite. » Cette formule très fiscale est d'une injustice révoltante lorsque la bonne foi des héritiers ne peut être suspectée. Elle s'imposait néanmoins : les héritiers de mauvaise foi auraient eu beau jeu à faire traîner en longueur le règlement d'une succession. Mais on a voulu laisser aux

successibles, le soin de faire appel aux tribunaux s'ils le jugeaient à propos.

On a prétendu qu'il n'y avait là qu'une application stricte des règles du droit civil en matière de preuve ⁽¹⁾.

L'actif successoral constituant la masse imposable, celui qui prétendrait la réduire par un passif quelconque devrait démontrer la réalité et la sincérité de ce passif. Cette opinion me paraît assez discutable. On peut en effet répondre : *L'actif net* successoral est seul imposable. La masse passive comme la masse active constituent donc des éléments propres de la déclaration. C'est à l'Administration qui conteste de faire la preuve.

Nous avons dit pour quelles raisons les dispositions de l'article 5 étaient justifiées.

Les agents de l'enregistrement reçurent cependant, dès la promulgation de la loi de 1901, des instructions pour montrer dans l'admission de la déduction du passif une certaine souplesse.

M. Mesureur disait à ce propos : « Il serait regrettable d'avoir à constater une tendance à représenter les demandes en déduction comme insuffisamment justifiées, surtout à l'égard des petits redevables qui n'ont pas le moyen de plaider et qui hésiteraient à engager un procès contre un puissant administrateur pour un intérêt souvent modique. » ⁽²⁾.

Dans son deuxième alinéa, l'article 5 précise d'ailleurs que l'Administration ne peut contester une dette résultant d'un acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession. Elle pourrait seulement, dans le délai de cinq ans, à compter de la déclaration, faire juger la simulation de cette dette.

Cette disposition s'imposait. Elle est d'ailleurs en par-

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 32.

(2) Naquet, *op. cit.*, p. 33.

faite harmonie avec le droit civil. L'acte authentique fait foi des conventions qu'il contient, non seulement entre les parties, mais vis-à-vis des tiers.

La charge de la preuve incombe donc à ceux qui élèvent une contestation.

D. — *PENALITES ET PRESCRIPTIONS*

« L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes, dit l'article 8, pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment.

» Il n'est pas dérogé, en cette matière, aux dispositions des articles 63 de la loi de frimaire an. VII et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles. »

a) PÉNALITÉS. — L'Administration, qui avait envoyé à ses agents des instructions recommandant d'apporter une certaine souplesse dans l'admission de la déduction des dettes, intervint par contre avec énergie auprès du Gouvernement pour demander des pénalités sévères en cas de fraude et de fausse attestation.

L'amende primitivement votée par la Chambre avait été fixée au quart de la dette indûment déduite; on s'était inspiré de la loi du 23 août 1871. Cette pénalité parut trop sévère au Sénat. La commission, revenant alors à une idée déjà émise dans le projet Poincaré, fit remarquer qu'il fallait avant tout considérer le préjudice causé au Trésor. L'article 9 fut ainsi rédigé :

« Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs, sans décimes.

» Le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers.

b) PRESCRIPTION. — « L'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration se prescrit par cinq ans à partir de la déclaration de la succession. » (Art. 10.)

On avait songé primitivement à accorder au contribuable réclamant un droit indûment payé un délai égal à celui de l'Etat, pour rechercher les fraudes commises à son préjudice.

Mais le ministre des Finances fit observer qu'il fallait un délai plus long pour ce dernier que pour le premier, dans la recherche respective de leurs intérêts lésés (*J. off.*, 17 nov. 1900, p. 2101, et *J. off.*, 20 nov., p. 2139).

§ 2. — MODE D'ÉVALUATION DES BIENS MEUBLES ET IMMEUBLES.

A. — BIENS MEUBLES

a) ACTIONS, OBLIGATIONS, CRÉANCES, RENTES. — En ce qui concerne les meubles incorporels, la loi de 1901 n'a apporté aucune modification aux lois précédentes.

Pour les valeurs cotées à la Bourse, on se conforme donc aux lois du 18 mai 1850, 13 mai 1863 et 23 août 1871. Pour celles non cotées, on suit les prescriptions de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

En ce qui concerne les créances, on déclare, comme par le passé, la valeur nominale. Les créances irrécouvrables peuvent figurer simplement pour mémoire. Quant à celles partiellement irrécouvrables, contre un failli ou un liquidé judiciaire, par exemple, elles doivent être indiquées également pour mémoire, mais ensuite déclarées au fur et à mesure des distributions.

Enfin les rentes figurent d'après les règles établies par les paragraphes, 6, 7 et 9 de l'article 14 de la loi de frimaire.

b) OBJETS MOBILIERS. — Nous avons suivi l'évolution de la loi de frimaire (art. 4) à la loi du 21 juin 1875 (art. 3).

Cette dernière avait substitué à la simple déclaration une échelle dans l'évaluation du mobilier : estimation des inventaires, prix de ventes publiques et déclaration estimative.

En l'absence d'inventaires ou de ventes publiques, c'est-à-dire dans la majorité des cas, la déclaration estimative des parties donnait lieu à une sous-évaluation importante. Cela n'échappa pas au législateur de 1901. Il s'agissait donc de trouver un autre procédé capable de constituer une base équitable. On songea à faire état des loyers, mais l'Administration, instigatrice de la nouvelle réforme, fit remarquer qu'il y avait un rapport plus constant entre la police d'assurance contre l'incendie et la valeur réelle qu'entre cette dernière et le montant des loyers.

La Chambre fixa primitivement le quantum imposable à 60 p. 100 de la valeur assurée, estimant que cette dernière était généralement exagérée. Le Sénat réduisit le forfait à 33 p. 100 et, conformément au vote de la Chambre, écarta de la règle générale les récoltes, les bestiaux et les marchandises.

Le projet, ainsi mis au point, donna naissance à l'article 11, ainsi conçu :

« La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès :

» 1^o Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès;

» 2^o Par le prix exprimé dans les actes de vente lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe premier, et dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente.

» 3^o A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, en prenant pour base 33 p. 100 de l'évaluation faite dans les polices d'assurance en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouver-

ture de la succession, sauf preuve contraire. Cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurances concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises.

» 4° Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux trois paragraphes précédents, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi de frimaire an VII. »

J'avoue ne pas très bien comprendre l'opportunité des mots « sauf preuve contraire » dans le paragraphe 3. Il est entendu, en effet, que l'Administration a toujours le droit de rejeter la police d'assurance, s'il y a vente publique ou inventaire. Mais cela ne constitue que l'application stricte de la loi et non « une preuve contraire ».

c) FONDS DE COMMERCE. — Jusqu'en 1901, les fonds de commerce dépendant d'une succession pouvaient être estimés à un prix frauduleux à l'excès sans que les successibles puissent encourir aucune pénalité. La loi du 23 février 1901, dans le dernier alinéa de son article 11, a rectifié cette lacune.

Désormais, l'insuffisance de la déclaration peut être constatée par expertise, dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de la mutation. De plus, il sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffisance, outre les frais de l'expertise, s'il y a lieu, à condition que l'insuffisance excède un huitième.

d) INSUFFISANCE DANS L'ESTIMATION. PÉNALITÉS. — Aux termes de l'article 11, « l'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés sera punie d'un droit en sus si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si, au contraire, l'acte est postérieur à cette déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue dans les actes ».

La distinction faite par le législateur est équitable.

B. — BIENS IMMEUBLES

a) IMMEUBLES QUI NE SONT PAS DESTINÉS A PROCURER UN REVENU. — Aux termes de l'article 12 : « Les droits de mutation à titre gratuit *entre vifs, et par décès* seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles actuellement en vigueur. »

Ce texte ne fut pas adopté sans peine.

La loi du 21 juin 1873 a substitué au mode de capitalisation par 20, celui par 25, mais seulement en ce qui concernait les immeubles ruraux. Au moment de cette réforme, on révisa sérieusement les bases d'évaluation des revenus, puis on songea à prendre la valeur vénale comme base d'évaluation de tous les immeubles; de nombreuses personnes étaient rebelles à cette innovation, prétextant que c'était perdre ainsi le fruit d'un travail laborieux.

Un projet Burdeau, présenté devant la Chambre en 1891, proposait que l'Administration pût avoir l'option entre la valeur vénale et le revenu capitalisé. Il fut très combattu, et à juste titre. On ne pouvait laisser à l'Administration un aussi large pouvoir d'appréciation (1). Il faut se rappeler également que, vers 1880, l'agriculture connaissait une ère de difficultés et que l'on répugnait alors à créer des innovations qui l'auraient maladroitement surchargée.

La discussion qui intervint en 1891 devant la Chambre montre à quel point on hésitait à abandonner l'ancien système, qui avait fait ses preuves, pour adopter une solution que l'on jugeait alors hasardeuse.

Dans la séance du 12 mars 1891, à la Chambre, M. Raiberti disait :

« La base de la loi de frimaire est le revenu capitalisé,

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 42.

c'est-à-dire multiplié par 20 pour les immeubles urbains et par 25 pour les immeubles ruraux.

» C'est la certitude même, car c'est le produit d'un taux de capitalisation fixe, qui gagnerait peut-être à être fixé tous les cinq ans, comme en Belgique, au lieu d'être fixé une fois pour toutes par la loi, comme chez nous, et du revenu, c'est-à-dire d'une autre quantité constante, parce qu'elle est fournie par une comparaison mathématique quand elle n'est pas fournie par l'enregistrement.

» La Commission propose de remplacer cette base par une base nouvelle, qui serait la valeur vénale.

» Qu'est-ce que la valeur vénale? C'est le rapport de l'offre et de la demande c'est-à-dire ce qu'il y a de plus mobile, de plus changeant dans ce monde, quand il n'existe pas de bourses dont la cote officielle puisse donner, jour par jour, la valeur de ce rapport. Elle dépend du lieu, du jour, des personnes, du moment et des circonstances; elle dépend du besoin qu'a le propriétaire de se défaire de sa chose, de l'affection qui l'y attache, du désir qu'a l'acquéreur de devenir propriétaire; en un mot d'une foule de circonstances qui changent à chaque instant. C'est une valeur de fantaisie et de spéculation. C'est, a dit un économiste, l'arrêt que notre jugement porte sur la valeur des choses.

» Et c'est sur cette base, la plus changeante de toutes, parce qu'elle est la plus subjective, que vous voudriez établir un impôt aussi important que l'impôt de mutation » (1).

Cette argumentation est intéressante, mais elle ne pouvait résister à l'évolution législative. M. Raiberti parle de valeur vénale arbitraire. Était-il bien sûr que l'évaluation des revenus servant de base à la capitalisation était toujours équitable?

Cette dernière favorisait, en général, le contribuable. Mais il ne faut pas oublier que les projets de loi déposés en 1900 contenaient la déduction du passif. Cette dernière, comman-

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 43.

dée par l'équité, allait créer un déficit budgétaire. Il était nécessaire d'adopter en contre-partie une valeur aussi rapprochée que possible de la valeur réelle des biens. La réforme substituant entièrement la valeur vénale au revenu capitalisé, était cependant considérée comme très audacieuse. Il fallut trouver une solution intermédiaire.

Cette dernière fut proposée à la Chambre par M. Mesureur.

« Il a semblé que si le système de la liquidation de l'impôt sur le revenu capitalisé devait être conservé comme règle générale, il comportait cependant une exception pour le cas où il est dans la nature de l'immeuble transmis soit de ne produire aucun revenu, soit de produire un revenu extrêmement faible et sans proportion aucune avec la valeur vénale. Tels sont les terrains à bâtir sur lesquels peut s'exercer la spéculation, les châteaux, les propriétés d'agrément et, généralement, toutes celles qui ne sont pas des propriétés de rapport. » (*J. off.*, 1900, annexe 1836.) ⁽¹⁾.

Ce texte fut voté par la Chambre et le Sénat. Le ministre des Finances précisa que l'Administration n'aurait pas l'option, mais l'obligation de liquider les immeubles non productifs de revenus sur la base de leur valeur vénale.

On fit remarquer au ministre que la délimitation des immeubles destinés ou non à procurer un revenu était assez délicate.

Le ministre des Finances répondit : « C'est une question de fait. » ⁽²⁾.

Cette innovation législative réparait une grande injustice en assujettissant à l'impôt certains biens oisifs qui se trouvaient antérieurement presque exonérés de tout droit de mutation parce que leur revenu était très faible.

(b) IMMEUBLES DESTINÉS A PROCURER UN REVENU. — Pour ces derniers, rien ne fut changé dans la législation de 1873.

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 44.

(2) Naquet, *op. cit.*, p. 46.

Un projet Prevet intervint en janvier 1901, proposant que le revenu brut fut diminué de 25 p. 100 pour les maisons ordinaires, de 40 p. 100 pour les usines et du montant de la contribution foncière pour les terres cultivées, et les bois (*J. off.*, 26 janv. 1901, p. 98, col. 1). M. Prevet faisait remarquer que cette solution s'imposait, car elle résultait du principe de la déduction des dettes adopté par la loi en préparation. Mais on lui objecta que la capitalisation du revenu *brut* restait encore inférieure à la valeur vénale. Il n'y avait donc rien à changer.

Pénalités. — M. Baron avait essayé d'atténuer les pénalités encourues en cas d'erreur sur l'appréciation de la valeur vénale. Cette dernière lui paraissait fort délicate à établir. Mais le ministre des Finances lui fit remarquer qu'il était nécessaire de se montrer sévère pour éviter les abus qui seraient devenus toujours plus nombreux et plus importants. L'amendement Baron fut rejeté.

§ 3. — DÉCLARATIONS DE SUCCESSIONS.

MESURES DESTINÉES A ASSURER LA PERCEPTION DES DROITS.

a) DÉCLARATIONS DE SUCCESSION. — « Les mutations par décès seront enregistrées au bureau du domicile du décédé, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer.

» A défaut de domicile en France la déclaration sera passée au bureau du lieu du décès ou, si le décès n'est pas survenu en France, à ceux des bureaux qui seront désignés par l'Administration. » (Art. 46.)

Aux termes de la loi de frimaire, les déclarations étaient souscrites au lieu de la situation des biens. Mais l'établissement de l'impôt progressif par la loi de 1901 rendait obligatoire une concentration de toutes les déclarations. Cette disposition n'empêcha pas d'ailleurs le législateur

de prescrire une déclaration complémentaire pour les immeubles situés en dehors du domicile du défunt.

L'article 16 stipule en effet : « Toutefois, en ce qui concerne les immeubles situés dans la circonscription de bureaux autres que celui où est passée la déclaration, le détail sera présenté non dans cette déclaration mais distinctement pour chaque bureau de la situation des biens sur une formule fournie par l'Administration et signée par le déclarant. »

Cela était indispensable pour permettre à l'Administration de faire contrôler par les agents du lieu de la situation des biens la consistance et la valeur de ces derniers.

Délais pour faire la déclaration. — La loi du 25 février 1901 n'a pas modifié les délais prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII. Ils restent donc fixés à six mois. La nouvelle loi a cependant établi une exception pour les legs aux départements, communes, établissements publics et d'utilité publique.

A l'égard de tous les biens légués de cette manière, « le délai pour le paiement des droits de mutation par décès ne courra contre les héritiers ou légataires saisis de la succession qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé au delà de deux années à compter du jour du décès. » (Art. 19.)

Cette disposition se justifie fort bien. Un legs de cette nature est pour ainsi dire fait sous la condition suspensive de son acceptation par l'autorité compétente. Le dernier alinéa de l'article 19 stipule que la disposition précédente « ne porte pas atteinte à l'exercice du privilège que l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII accorde au Trésor sur le revenu des biens à déclarer ».

Il faut remarquer, et cela est très important, que la loi de 1901 parle ici de « *privilège* » : c'est le point final de la longue controverse sur l'interprétation de l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII.

b) MESURES DESTINÉES A ASSURER LA PERCEPTION DES DROITS.
— Aux termes de l'article 15 :

« L'article 25 de la loi du 8 juillet 1852 est modifié ainsi qu'il suit :

« Le transfert ou la mutation au grand livre de la dette
» publique d'une inscription de rentes provenant de titu-
» laires décédés ou déclarés absents ne pourra être effectué
» que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais
» par le receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquit-
» tement du droit de mutation par décès.

» Il en sera de même pour les transferts ou conversion de
» titres nominatifs des sociétés, départements, communes et
» établissements publics.

» Les sociétés ou compagnies, agents de change, chan-
» geurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou mi-
» nistériels ou agents d'affaires qui seraient dépositaires,
» détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dé-
» pendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront
» adresser soit avant le paiement, la remise ou le transfert,
» soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations au direc-
» teur de l'Enregistrement du département de leur rési-
» dence la liste de ces titres, sommes ou valeurs. Il en sera
» donné récépissé.

» Les compagnies françaises d'assurances sur la vie et
» les succursales établies en France des compagnies étran-
» gères ne pourront se libérer des sommes, rentes ou émo-
» luments quelconques dus par elles à raison du décès de
» l'assuré, à des bénéficiaires autres que le conjoint survi-
» vant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur la
» présentation d'un certificat délivré sans frais par le rece-
» veur de l'Enregistrement, dans la forme indiquée au
» premier alinéa du présent article, et constatant soit l'ac-
» quittement soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation
» par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir, pour la
» garantie du Trésor, et conserver jusqu'à la présentation

» du certificat du receveur, une somme égale au montant
» de l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou émoluments
» par elles dus.

» L'article 6 de la loi du 21 juin 1873 n'est pas appli-
» cable lorsque l'assurance a été contractée à l'étranger et
» que l'assuré n'avait en France, à l'époque de son décès,
» ni domicile de fait ni domicile de droit.

» Quiconque aura contrevenu aux dispositions du présent
» article sera personnellement tenu des droits et pénalités
» exigibles, sauf recours contre le redevable, et passible, en
» outre, d'une amende de 500 francs en principal. »

J'ai cru devoir présenter dans son intégralité l'article 13
de la loi de 1901. Ces dispositions sont d'une importance
qui ne peut échapper à personne.

L'Etat, craignant les dissimulations, s'est efforcé de créer
un contrôle rigoureux sur les fortunes mobilières. Il y a
en partie réussi. Les dépôts en banque, tant de titres que
de numéraires, sont atteints sans rémission. Or, nous savons
que ces derniers prennent chaque jour une extension plus
considérable. Dans le commerce et l'industrie, ces opéra-
tions sont devenues pour ainsi dire indispensables. Le dépôt
des titres permet en effet de faire ouvrir dans les établis-
sements de crédit des comptes courants d'avances garantis
par les titres remis en nantissement. Le contrôle de l'Ad-
ministration s'exerce donc de cette manière sur une partie
importante de la fortune publique.

La disposition aux termes de laquelle le transfert des
titres de rente nominatifs sur l'Etat ou des sociétés, dépar-
tements, etc., ne peut être effectué qu'après production du
certificat de paiement des droits constitue également un
moyen de contrainte efficace, bien qu'assez peu étendu.

Les titres nominatifs sont en effet bien moins nombreux
que les titres au porteur.

L'article 13 a frappé assez adroitement les donations à
des personnes autres que le conjoint survivant et les succes-

sibles en ligne directe en contrôlant les assurances sur la vie faites à leur profit.

Cette disposition est efficace et juste. Les légataires et ceux qui bénéficient d'une libéralité par l'interposition d'une compagnie d'assurance sont ainsi traités de la même manière.

Il ne faudrait pas croire que l'article 15 ait été adopté sans difficultés. La Chambre des députés avait primitivement voté un texte de la Commission des finances aux termes duquel les dépositaires et détenteurs des fonds ou titres d'une succession ne pouvaient s'en dessaisir que sur la production du certificat de paiement des droits.

Cette mesure était particulièrement rigoureuse. Elle devait entraîner de grosses difficultés. La Commission du Sénat le comprit et n'adopta pas le projet de la Chambre dans son intégralité.

Le rapporteur, M. Cordelet, n'eut pas grand'peine à démontrer que les héritiers se trouveraient dans l'impossibilité d'acquitter l'impôt successoral puisqu'on refusait de laisser à leur disposition les fonds nécessaires à cet effet.

Le commerce, durement atteint par ce projet, protesta énergiquement et montra que l'immobilisation des capitaux pouvait entraîner de nombreuses faillites.

Les compagnies d'assurances s'étaient élevées, de leur côté, contre les prétentions fiscales qui les auraient obligées à retenir les fonds, pour des contrats passés à l'étranger.

Cette disposition, aussi peu en harmonie avec le droit commun et le droit international privé, n'eut pas de succès.

Les revendications du commerce trouvèrent un écho au Sénat. Il fut admis que, désormais, les dépositaires et détenteurs de fonds et titres pourraient s'en dessaisir, mais devraient fournir à l'Administration un relevé de ces fonds ou valeurs. Les excès du projet de la Chambre étaient ainsi corrigés. L'article 15 constitue une étape sérieuse dans la voie de l'inquisition fiscale.

Telle est la règle générale. Des cas particuliers assez embarrassants peuvent parfois se présenter dans la pratique.

Société. — Nous savons que la société est une personne morale indépendante des associés. Si les statuts ont stipulé la continuation de la société même en cas de décès de l'un des associés, les titres compris dans l'actif social ne doivent pas être déclarés puisqu'ils constituent la propriété de la société. Dans le cas contraire, il y a ou dissolution immédiate de la société ou liquidation préalable à la dissolution. S'il y a dissolution immédiate, il y a lieu de déclarer les titres appartenant au défunt. Si la dissolution est précédée d'une liquidation, la déclaration est inutile puisque la personne morale continue à survivre jusqu'à la fin de la liquidation.

Communauté. — Un banquier ou un dépositaire prévu par l'article 15 ne peut être tenu responsable de n'avoir pas déclaré les titres dépendant d'une communauté, déposés par le mari, au moment du décès de sa femme, si cet événement échappe à la connaissance du dépositaire.

Voilà quelques types de difficultés pratiques qui peuvent naître de l'application de l'article 15 lequel, par ailleurs, répond, selon les termes du ministre des Finances, « à une nécessité de moralité publique » (*J. off.*, 23 févr. 1901, p. 487, col. 3).

§ 4. — DROITS EXIGIBLES EN MATIÈRE DE MUTATION PAR DÉCÈS.

L'introduction de la progressivité dans les droits de mutation constitue, avec la déduction du passif et l'évaluation nouvelle de l'usufruit et de la nue propriété, une des innovations considérables de la loi du 25 février 1901.

L'augmentation des ressources du Trésor recherchée dans

un accroissement des droits de mutation pouvait être obtenue par deux moyens :

- a) Une augmentation des droits proportionnels;
- b) Ou l'établissement d'un tarif progressif.

La substitution du tarif progressif au tarif proportionnel n'était pas d'ailleurs une idée neuve. Elle avait été proposée en 1848 par M. Gondchoux, ministre des Finances. En 1888 et en 1893, elle fut reprise, mais, comme en 1848, n'eut pas de succès. En 1894 (*J. off.*, 1894, Annexe 350), le parlementaire Burdeau proposa d'élever simplement le taux des droits proportionnels. Mais après quelques hésitations et l'intervention de M. Poincaré, ministre des Finances, la progression fut adoptée par la Chambre des députés, le 22 novembre 1895.

Ce projet, présenté à la Commission du Sénat, présidée par Cordelet, fut repoussé. Mais un amendement Strauss-Peytral, contenant la reproduction exacte du projet Poincaré, fut soumis à l'appréciation des sénateurs et voté par ces derniers à une faible majorité (139 voix contre 131, séance 7 févr. 1898, *J. off.*, 8 févr. 1898). La Commission du Sénat démissionna tout entière. M. Dauphin en fut nommé le nouveau rapporteur. Le projet fut introduit dans le budget par M. Caillaux et incorporé dans la loi du 25 février 1901.

Nous n'avons pas l'intention d'étudier ici le principe même de la progression. C'est une très importante question, que nous développerons dans un appendice à la loi de 1901. Nous nous bornons à relater l'évolution de la législation et le résultat de cette évolution dans la loi du 25 février 1901.

a) DÉTERMINATION DES DROITS. LIQUIDATION. — Le principe de la progressivité étant admis, il restait à déterminer l'étendue de son application. Une extension indéfinie de cette dernière eût amené une quasi-confiscation de la fortune imposée. La loi du 25 février 1901 n'exagéra pas dans ce

sens puisqu'elle stipula que les tarifs progressifs s'arrêteraient au million et redeviendraient proportionnels au delà.

La Chambre avait fait preuve d'une hardiesse plus grande que le Sénat : ce dernier ne voulut pas voter la limite portée à 3 millions par la Chambre .

Comment justifier une décision qui favorisait d'une telle manière les grosses fortunes ? Certains ont prétendu que, la progression ayant été instituée principalement pour compenser le déficit budgétaire résultant de la déduction des dettes, il suffisait d'arrêter la progression à une limite permettant d'atteindre l'augmentation de ressources escomptée (1). Cet argument n'est pas entièrement juste; cet accroissement aurait pu être obtenu par d'autres moyens, notamment par l'augmentation du tarif proportionnel en vigueur.

D'autres ont vu dans la progression une correction équitable des charges relativement plus importantes pour les petites fortunes. Quelle que soit l'importance de la succession, les héritiers ne peuvent éviter certains frais inhérents à la mutation elle-même. Nous citerons, par exemple, les frais d'acte de notoriété, d'inventaire, de certificat de propriété, etc. De plus, certains honoraires proportionnels de notaires, comme ceux de partage, sont dégressifs et, en conséquence, beaucoup plus lourds proportionnellement pour les petites fortunes que pour les grosses. Cet argument a sa valeur. Nous en reparlerons quand nous étudierons le principe de la progressivité. Mais alors pourquoi aurait-on fixé la limite de la progression au million ?

D'autres, enfin, ont estimé que c'était un correctif de l'improportionnalité des contributions indirectes. A ces derniers, on peut faire la même objection : la limite de la progression était arbitraire.

Il faut plutôt chercher la véritable cause de la disposition législative dans les tâtonnements des Chambres en face d'une innovation aussi importante.

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 67.

La Chambre des députés, généralement plus hardie que le Sénat, avait proposé un plafond, que ce dernier avait réduit des deux tiers. Les députés n'osèrent pas maintenir leur projet intégral et préférèrent consentir une concession au Sénat plutôt que d'échouer entièrement.

De nombreux parlementaires se rendirent compte très rapidement que le plafond-limite de la progression était beaucoup trop bas. Deux propositions furent présentées, émanant de M. Ménard et de M. Klotz. Cette dernière était excessive, car elle portait le taux maximum des droits à 72 p. 100. Elles eurent toutes deux un sort identique : elles furent repoussées finalement, après avoir été adoptées par la Chambre des députés.

b) SUPPRESSION DES DÉCIMES. — La loi du 25 février 1901, introduisant des tarifs entièrement remaniés, supprima les décimes anciens, ce qui était très normal. Il aurait été inutile de laisser subsister ces suppléments de taxes, propres à compliquer les calculs des receveurs.

c) MODIFICATION DU TARIF SUIVANT LE LIEN DE PARENTÉ. — 1° Alors que le Code civil stipulait la successibilité jusqu'au 12° degré, la loi du 25 février 1901 fixa un tarif uniforme pour tous les parents au delà du 6° degré et pour les non-parents. Divergence évidemment curieuse entre le droit fiscal et le droit civil. Le premier a précédé le second dans l'évolution comparée des deux législations.

2° La loi de 1901 a réparé, en outre, l'injustice commise par la loi du 28 avril 1816 dans son article 53, ainsi libellé :

« Lorsque l'époux survivant et les enfants naturels sont appelés à la succession, à défaut de parents au degré successible, ils seront considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes. »

Bien que l'époux survivant ait été considéré (ainsi que les enfants naturels) comme des successeurs irréguliers, il était vraiment inique de lui imposer un pareil traitement.

La loi de 1901, beaucoup plus bienveillante, a fixé un

Tarif des droits de mutation. — Loi du 25 février 1901. — Droits %.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLES A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE									
	1 fr. à 2,000 fr.	2,000 fr. à 40,000 fr.	40,000 fr. à 50,000 fr.	50,000 fr. à 100,000 fr.	100,000 fr. à 250,000 fr.	250,000 fr. à 500,000 fr.	500,000 fr. à 1,000,000 fr.	Au-dessus de 1 million.		
1° Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	2 50	2 50		
2° Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »		
3° Entre frères et sœurs	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »		
4° Entre oncles et neveux	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50		
5° Entre grands-oncles et petits-neveux et entre cousins germains	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50		
6° Entre parents aux 5 ^e et 6 ^e degrés	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50		
7° Entre parents au delà du 6 ^e degré et entre personnes non parentes	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50		

tarif entre époux, s'appliquant en toutes circonstances, intermédiaire entre le tarif de ligne directe et celui des frères et sœurs. En réparant une injustice évidente, elle s'est conformée à l'évolution civile, consacrée notamment par la loi du 9 mars 1891.

d) LEGS DE BIENFAISANCE OU D'ASSISTANCE. — Aux termes de l'article 19 :

« Sont soumis à un droit de 9 p. 100 par an, sans addition de décimes, les dons et legs faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés par la volonté expresse du donateur à des œuvres d'assistance, ainsi que les dons et legs faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

» Il sera statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acceptation.

» Sont également soumis au droit de 9 p. 100, sans addition de décimes, les dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat. »

Nous ne reviendrons pas sur cette disposition, que nous avons déjà appréciée dans l'étude des mutations entre vifs.

SECTION III

MUTATIONS DE NUE PROPRIÉTÉ ET D'USUFRUIT

Quand nous avons étudié la loi de frimaire, nous avons été frappé de l'illogisme de cette dernière dans l'application fiscale du démembrement de la pleine propriété. Nous avons vu que, dans l'éventualité d'une cession indépen-

dante de l'usufruit et de la nue propriété, l'Administration percevait les droits sur une fois et demie la valeur de la pleine propriété; la nue propriété était en effet estimée comme la pleine propriété, et l'usufruit à la moitié de cette dernière.

Situation anormale, que l'on peut s'étonner d'avoir vu tolérer si longtemps. Nous pouvons remarquer aussi, ce qui n'est pas à notre honneur, que la plupart des Etats étrangers avaient adopté bien avant nous l'heureuse modification apportée par la loi de 1901. Il est bon de noter cependant que le premier projet de réforme avait été déposé le 2 mars 1880. Abandonné momentanément, il fut repris dans la loi du 23 février 1901, dont il forma les articles 13 et 14 :

« Désormais, la nue propriété et l'usufruit ne supportent plus l'impôt de mutation que sur leur valeur respective au moment de la transmission. Cette valeur sera représentée par une fraction de la valeur de la pleine propriété, de telle sorte que, même en cas de transmission simultanée, les droits ne seront jamais perçus sur un capital supérieur à celui de la pleine propriété des biens transmis. » (Instr. 26 févr. 1901, n° 3049.)

Voilà la règle générale. Voici ses principales applications:

a) TRANSMISSIONS A TITRE ONÉREUX DE BIENS AUTRES QUE CRÉANCES, RENTES OU PENSIONS. — Aux termes de l'article 13 :

« La valeur de la nue propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit, savoir :

» 1° Pour les transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf l'application des articles 17 de la loi du 22 frimaire an VII et 13 de celle du 23 août 1871. »

Ces deux derniers articles sont afférents à la faculté, pour

l'Administration, de recourir à l'expertise et aux pénalités pour dissimulation. La règle édictée par l'article 13 ci-dessus s'applique aux soultes de partage et d'échange. La somme versée par le débiteur de la soulte est la contre-partie de la plus-value représentée par son lot; c'est donc un véritable prix de vente. Les dispositions contenues dans l'article 15, § 6, de la loi de frimaire an VII se trouvent du même coup abrogées. Nous les rappelons brièvement :

« Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat, *et le droit perçu sur le total*; mais il se sera pas dû aucun autre droit pour la réunion de l'usufruit à la propriété; cependant, si elle s'opère par un acte de cession et que le prix soit supérieur à l'évaluation qui en aura été faite pour régler le droit de la translation de propriété, il est dû un droit, par supplément, sur ce qui se trouve excéder cette évaluation. Dans le cas contraire, l'acte de cession est enregistré pour le droit fixe. »

Il faut avouer que la loi de frimaire n'avait pas été généreuse pour l'acquéreur de la nue propriété, qui payait les droits non seulement sur cette dernière, mais encore sur l'expectative de l'usufruit. Le législateur de 1901 a compris que le nu propriétaire ne devait pas payer sur cette expectative, qui constitue un sérieux handicap pour lui, et que la nue propriété devait être évaluée à un prix inférieur à la pleine propriété, en raison même de cet handicap.

b) TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT, ENTRE VIFS ET PAR DÉCÈS ET ÉCHANGES. — On détermine la valeur en pleine propriété du bien transmis, puis « la valeur relative de chacun de ces démembrements sera ensuite fixée suivant le barème ci-après, fondé sur ce principe que la valeur de l'usufruit décroît tandis que celle de la nue propriété augmente au fur et à mesure que l'usufruitier avance en âge » (Naquet, Loi de 1901, p. 94).

Barème de la loi du 25 Février 1901.

AGE DE L'USUFRUITIER	VALEUR de L'USUFRUIT	VALEUR de la NUE PROPRIÉTÉ
Moins de vingt ans révolu :	7/10	3/10
De 20 ans révolu à 30 ans non révolus	6/10	4/10
De 30 — — à 40 — — —	5/10	5/10
De 40 — — à 50 — — —	4/10	6/10
De 50 — — à 60 — — —	3/10	7/10
De 60 — — à 70 — — —	2/10	8/10
De 70 — — et au-dessus	1/10	9/10

Ce barème ne s'applique *qu'aux usufruits viagers*.

L'article 13 stipule en effet :

« L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux 2/10^{es} de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier. »

Usufruit constitué à terme incertain ou sous condition résolutoire. — Supposons un usufruit constitué sur la tête d'une personne, avec stipulation qu'il cesserait à la mort d'une autre personne.

Ici, l'évaluation de l'usufruit devient particulièrement délicate puisqu'elle est basée sur la durée de la vie de la tierce personne. A défaut de solution amiable, un conflit pourra naître entre l'usufruitier et le nu propriétaire : les tribunaux trancheront le différend. Nous savons que la loi comporte deux bases obligatoires d'évaluation : l'âge de l'usufruitier, la durée fixe de l'usufruit. Quand ce dernier est soumis à un terme incertain, le deuxième élément fait défaut.

Cependant, même lorsque l'usufruit est constitué sous condition résolutoire, il est évalué d'après l'âge de l'usufruitier au jour de l'ouverture de l'usufruit. Cela peut porter un préjudice à l'usufruitier, qui risque d'être dépouillé de

cet usufruit ayant son décès, et qui cependant a payé des droits afférents à un usufruit viager. Cette disposition résulte de l'article 13, n° 2, de la loi du 25 février 1901.

Usufruits éventuels. — L'existence de l'usufruit étant soumise elle-même à l'arrivée d'un événement, le droit ne doit pas être perçu. C'est l'application logique des principes de la condition suspensive que nous avons étudiée au début de cet essai. Il en est ainsi, par exemple, quand l'usufruit doit être ouvert à une date déterminée, puisque l'ouverture de l'usufruit est subordonnée à l'existence de l'usufruitier à cette époque.

La perception de l'impôt de mutation est suspendu à l'égard des usufruits éventuels tant qu'ils ne seront pas ouverts.

Usufruits successifs et usufruits conjoints avec clause d'accroissement. — Aux termes de l'article 13 : « Dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel; mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu propriétaire se prescrit par deux ans, à compter du jour du décès du précédent usufruitier. »

Ces dispositions ont été inspirées par un sentiment d'équité dont il faut louer le législateur de 1901.

Prenons un exemple :

M. Barbier décède, léguant la nue propriété d'un immeuble situé à Bordeaux, à M. Senart, son neveu, et l'usufruit à Mme Villeneuve, sa sœur, mais avec stipulation qu'au décès de cette dernière l'usufruit serait dévolu à M. Villeneuve, son autre neveu. L'immeuble vaut 100.000 francs. Au jour du décès de M. Barbier, Mme Villeneuve est âgée de 72 ans, et M. Villeneuve, neveu du *de cujus*, de 43 ans.

Le seul usufruit ouvert au jour du décès de M. Barbier est celui

de Mme Villeneuve, sa sœur; il vaut $1/10^e$, soit 10.000 francs. La nue propriété de M. Senart vaut donc $9/10^e$, soit 90.000 francs. L'un et l'autre paieront les droits respectivement sur ces deux sommes. Mme Villeneuve décède à son tour trois ans plus tard, soit à l'âge de 75 ans. A cette époque, l'usufruit de M. Villeneuve s'ouvre à son tour. Au décès de Mme Villeneuve, M. Villeneuve, usufruitier, a 46 ans. Son usufruit vaut donc $4/10^e$, soit 40.000 francs.

Il acquittera les droits sur cette somme.

Dans cette combinaison, l'Etat fait, on le voit, une bonne opération, puisque, à la dévolution définitive de l'immeuble, il aura recueilli les droits sur une somme de 140.000 francs, ou sur $14/10^e$ de la valeur de l'immeuble.

Mais le sort réservé à M. Sénart, nu propriétaire, est beaucoup moins brillant. Après avoir acquitté des droits élevés sur la première dévolution, en raison du grand âge de la première usufruitière, il se voit contraint, au décès de celle-ci, de supporter un usufruit qu'il ne verra peut-être jamais éteindre.

Cette situation anormale n'a pas échappé au législateur du 25 février 1901. Il a décidé qu'on devrait restituer au nu propriétaire les droits afférents à la différence des deux usufruits.

Dans l'espèce ci-dessus, la restitution s'exercerait sur :

$$\frac{1}{10} - \frac{4}{10} = \frac{3}{10}, \text{ soit sur 30.000 francs.}$$

Disposition vraiment équitable. L'Etat ne fait d'ailleurs pas un sacrifice : il gagne encore les droits sur $1/10^e$. Il avait en effet perçu sur $14/10^e$, et il restitue les droits sur $3/10^e$.

Ceci dit, il faut remarquer que la loi n'a pas prévu le cas où le second usufruitier serait plus âgé que le premier. Par solution *a contrario*, le nu propriétaire, à l'ouverture du deuxième usufruit, devrait payer à l'Etat sur la différence entre les deux usufruits. Mais cela n'a pas été autorisé.

L'Instruction 3.049 prescrit de « liquider le droit exigible sur les mutations successives de l'usufruit, en appliquant à la valeur actuelle des biens le mode de détermination de la valeur imposable au jour du démembrement. Elle prescrit aussi d'appliquer les tarifs existant à la même époque ».

Suivant l'opinion de l'Administration, la valeur des biens transmis, au jour du décès du premier usufruitier, ne doit donc pas être prise en considération.

c) TRANSMISSION A TITRE ONÉREUX OU GRATUIT DES CRÉANCES A TERME, RENTES ET PENSIONS. — La loi du 25 février 1901 n'a pas changé les bases d'évaluation établies pour ces valeurs par l'article 14, §§ 2, 7 et 9, de la loi de frimaire an VII.

Pour ces créances, on continuera de payer sur le capital exprimé, et pour les rentes sur le capital au denier 20 ou au denier 10, suivant que la rente est perpétuelle ou viagère.

Au démembrement des créances, rentes ou pensions, la valeur de l'usufruit, et de la nue propriété sera calculée suivant l'âge de l'usufruitier, conformément au barème ci-dessus.

Réunion de l'usufruit à la nue propriété. — Aux termes de l'article 13, dernier alinéa :

« Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou par l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. »

A première vue, on pourrait croire le nu propriétaire fort avantage. Ayant payé sur une fraction de la pleine propriété au démembrement de cette dernière, il se trouve dispensé des droits sur le surplus au jour de la consolidation.

Cette opinion a été soutenue à la Chambre des députés, par M. Rose (Séance 16 nov. 1895, *J. off.* du 17, p. 2371) et au Sénat par M. Cordelet (*J. off.* 1896, annexe 171, et *R. P.*, 8928, p. 194).

Fort heureusement, elle n'a pas prévalu.

« *La nue propriété n'a de valeur que par l'expectative de l'usufruit.* » (Naquet, *Loi 1901*, p. 103.)

Le paiement des droits incombant au nu propriétaire au moment du démembrement de la pleine propriété est pour lui une lourde charge. L'exonération dont il bénéficie, au moment de la consolidation, est donc un juste dédommagement.

Deux amendements intéressants avaient été soumis par les parlementaires Gervaise et Saint-Romme⁽¹⁾.

Le premier proposait que les droits afférents à la nue propriété ne fussent acquittés qu'au moment de la consolidation de l'usufruit et de la nue propriété.

Solution équitable, certes, mais difficilement réalisable, notamment en cas d'aliénation de la nue propriété avant la consolidation. Comment le Trésor serait-il tenu au courant de cette aliénation? ⁽²⁾. D'autre part, le nu propriétaire peut avoir une consolidation très rapide de la pleine propriété sur sa tête. Il n'est donc pas vrai de dire que, dans tous les cas, sa situation est défavorable.

Le sénateur Saint-Romme avait proposé de laisser au nu propriétaire l'option : ou de payer les droits prévus par la loi de 1901, au démembrement de la pleine propriété, ou de payer les droits sur cette dernière au décès de l'usufruitier. Il considérait l'usufruit comme une dette successorale, ce qui était une fausse conception juridique. L'usufruit est en effet un élément actif de la succession, comme la nue propriété. Le grave inconvénient de cette option eût été la garantie nécessaire à l'Etat, au cas où le nu propriétaire aurait déclaré ne vouloir acquitter les droits qu'au décès de l'usufruitier ⁽³⁾. Le Trésor eût été obligé de prendre inscription hypothécaire sur les immeubles et faire opposition sur les valeurs mobilières.

Nous savons combien ces procédés sont gênants dans la pratique des affaires.

De l'article 13, dernier alinéa, il faut également conclure que, si la consolidation sur la tête du nu propriétaire se produit avant l'époque prévue, ce dernier doit acquitter les droits sur l'usufruit dont il bénéficie prématurément et ce, suivant les règles précédentes.

(1) Naquet, *op. cit.*, p. 103.

(2) *J. off.*, 17 nov. 1900, p. 2104, col. 3, et p. 2105.

(3) *J. off.*, 29 janv. 1901, p. 114 et s.

Réunion de la nue propriété à l'usufruit. — Dans cette hypothèse, l'usufruitier acquittera les droits sur la valeur de la nue propriété calculée suivant les principes établis par la loi de 1901.

Evaluation des rentes transmises en pleine propriété. — L'instruction 3.049 précise « que la valeur imposable de ces rentes continuera d'être déterminée conformément aux paragraphes 6, 7 et 9 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire selon les cas, soit par le capital constitué et aliéné, soit par un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle ou de dix fois la rente viagère ».

Justification de l'âge de l'usufruitier. — Aux termes de l'article 14 de la loi du 23 février 1901, « Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 13 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier, et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera en outre justifié de cette date avant l'enregistrement; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop-perçu dans le délai de deux ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

» L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte. »

APPENDICE I

Etude sur le principe de la progressivité de l'impôt.

Bien que nous ne voulions pas nous livrer ici à une étude approfondie de législation financière, nous ne pouvons passer sous silence une question aussi importante que celle de

la progressivité de l'impôt. Ainsi que nous l'avons vu, l'impôt progressif a été introduit, pour la première fois, dans le système fiscal français, par la loi du 23 février 1901.

Précédemment, la progressivité était bien appliquée partiellement dans la répartition de certaines taxes. C'est ainsi qu'en vertu de la loi du 3 juillet 1846, art. 5, certaines villes dégrevaient les faibles loyers et compensaient le déficit budgétaire en percevant une taxe progressive sur les loyers importants.¹

Néanmoins, ce mode d'imposition ne constituait qu'une exception, et l'on peut soutenir que la progressivité n'apparut vraiment dans notre système fiscal qu'avec la loi du 23 février 1901.

Innovation considérable qui a passionné de nombreux économistes et financiers depuis fort longtemps!

Dans son traité de *La Richesse des nations* (liv. V, chap. II, p. 500, t. I de l'édition Guillaumin), Adam Smith disait déjà : « Il ne serait pas très déraisonnable que les riches contribuassent aux dépenses de l'Etat non seulement en proportion de leurs revenus, mais encore de quelque chose au delà de cette proportion. » Le grand économiste amorçait sérieusement le problème.

J.-B. Say, dans son *Cours complet d'économie politique* (t. IV), pose la question avec plus de netteté.

« Une contribution simplement proportionnelle, dit-il, n'est-elle pas plus lourde pour le pauvre que pour le riche? L'homme qui ne produit que la quantité de pain nécessaire pour sa famille doit-il contribuer exactement dans la même proportion que celui qui, grâce à ses talents distingués, à ses immenses biens-fonds, à ses capitaux considérables non seulement jouit et procure aux siens toutes les jouissances du luxe le plus somptueux, mais de plus accroît chaque année son trésor? » (1).

(1) Allix, *Science des finances*, 5^e éd., p. 483.

Paroles clairvoyantes et qui contiennent en germe le principe d'une théorie dont nous parlerons brièvement : l'égalité des sacrifices.

L'école socialiste était, dans son ensemble, partisan de l'impôt progressif sur le revenu et les successions. Cependant Proudhon, Landry, Walras, Karl Marx et Engels le considéraient comme néfaste.

Nous allons examiner rapidement les arguments principaux des partisans et adversaires de la progressivité. Cela nous amènera à parler des principales théories nées de cette longue discussion.

a) THÉORIE DE L'ÉCHANGE. — La théorie de l'échange repose sur ce principe que l'impôt payé par le contribuable est la contre-partie des services que l'Etat rend à ce dernier (1).

Formule évidemment séduisante. Malheureusement sa conception, individualiste à l'excès, est aussi peu conforme que possible avec celle de l'Etat moderne.

Le pauvre est celui qui, proportionnellement, reçoit le plus de services de l'Etat. Comment admettre alors que le riche soit assujetti à une taxe progressive sur ses biens?

Grashin avait magnifiquement démontré tout ce qu'il y a de superficiel dans cette théorie de l'échange.

« Observons, dit-il, que cet échange ne peut pas être libre, comme l'échange entre tous les autres objets de besoin. La raison en est sensible : celui qui jouit de la protection de l'Etat n'en jouit pas en sa qualité d'homme, mais en qualité d'homme en société; c'est même le but de l'association. Cette association est nécessaire pour que chacun jouisse de la protection. Dès qu'elle est formée, *chaque membre n'est pas libre de donner ou non, ni de fixer ce qu'il veut donner ou échanger de la protection*, parce qu'il n'est

(1) Suret, *Théorie de l'impôt progressif*, thèse Paris, p. 57.

pas libre de renoncer à cet objet de besoin, soit d'en prendre moins, puisque tous en jouissent en commun et indivisiblement... et que l'on ne peut en être privé quand tous les autres en jouissent. Et comme chaque citoyen trouverait avantageux pour lui de recevoir sans donner, personne ne s'empresserait à entrer passivement dans l'échange, étant toujours assuré d'y être compris activement. Il faut donc une loi qui règle ce que chacun doit donner, et cette loi est l'impôt. » (Graslin, *Essai analytique sur la richesse et sur l'impôt*, Londres, 1767, p. 290-291.)

Cette remarquable pensée de Graslin exprime bien la différence organique entre la notion d'échange qui a pour base le libre consentement des parties et celle de l'impôt dans laquelle l'Etat est tout-puissant.

Cette notion d'échange reçoit d'autre part dans la pratique un démenti constant. Les contribuables paient fréquemment une imposition sans aucune contre-partie. Il suffirait de citer le cas des arrérages de la dette publique qui entrent chaque année pour une somme considérable dans les dépenses budgétaires. Elles sont souvent afférentes à des avantages recueillis par les générations précédentes qui, seules, en ont bénéficié. Cela constitue donc pour les générations postérieures un « payement sans bénéfice ».

Supposons que l'impôt soit un échange librement consenti entre l'Etat et le Contribuable. Comment évaluer les services rendus par l'Etat? Leur valeur, le plus souvent impossible à calculer et à répartir, est fonction d'une quantité de facteurs impondérables. Il entre, en tout cas, dans cette évaluation, un élément subjectif tellement important qu'il constitue le principal obstacle à une appréciation quelconque.

Les économistes qui ont nom Rosscher, Scheel, E. P. Smith, Gandillot, ont démontré avec talent l'impossibilité d'application de la théorie de l'échange (1).

(1) Suret, *op. cit.*, p. 107.

Cette théorie, intéressante malgré ses lacunes, est issue d'une notion beaucoup plus rudimentaire de l'impôt : celle de l'Etat gendarme. En vertu de cette notion, l'impôt devrait être considéré comme la contre-partie de la protection du contribuable par l'Etat. Il est certain que l'armée, la marine, la justice, la police, entretenues avec les deniers des citoyens, ont bien pour but la sécurité de ces derniers. Mais est-ce que le rôle de l'Etat se borne à assurer la sécurité de ses citoyens ?

De là à comparer l'impôt à une prime d'assurance de protection, il n'y avait qu'un pas. Opinion bien erronée, cependant, puisque le contribuable, s'il voit châtier les coupables, est rarement indemnisé des dommages qu'il a pu subir.

Pour nous résumer, la notion de protection ne peut être prise en considération parce qu'elle conduit à une appréciation restreinte du pouvoir de l'Etat et qu'elle aboutirait à des conséquences extraordinaires : « remboursement des dommages, proportionnalité de l'impôt aux risques, c'est-à-dire appréciation de tous les cas individuels, à moins qu'on ne préfère une présomption s'écartant assez de la réalité pour ne plus lui ressembler du tout. » (Suret, *Impôt progressif*, thèse Paris, 1909.)

Quant à la notion de la *valeur-service*, elle est juridiquement fausse et utopique en raison de l'impossibilité d'évaluer les services rendus par l'Etat ⁽¹⁾.

Cette théorie appliquée au principe de la progressivité a un vice organique. Admettons que la plus grande partie des ressources publiques alimentées par l'impôt soit affectée à l'entretien des services publics qui auront, pour tous les citoyens, une égale utilité.

Il restera encore à l'Etat à faire face à des dépenses supplémentaires considérables qui lui seront souvent imposées par l'indigence d'un certain nombre de ses citoyens.

(1) Suret, *op. cit.*, p. 136.

Si nous suivons les partisans de la théorie de l'impôt, valeur-service, nous ferions payer à ces indigents le surplus des débours que la nation doit effectuer à leur profit. Ce serait monstrueux. Il faudrait pratiquer une progressivité à rebours... Nous voilà aux antipodes du principe introduit dans notre législation par la loi du 23 février 1901...

Cherchons donc ailleurs les raisons déterminantes de cette innovation.

b) THÉORIE DE L'ÉGALITÉ DES SACRIFICES. — Un des principaux arguments que l'on a fait valoir pour étayer le principe de la progressivité repose sur l'idée de *l'égalité des sacrifices* :

Si paradoxal que cela paraisse à première vue, la proportionnalité dans l'impôt n'est pas l'égalité (1).

Celui qui possède 5.000 francs et paie 500 francs d'impôts sera beaucoup plus lourdement frappé que celui qui devra acquitter une somme de 50.000 francs sur une fortune de 500.000 francs.

Cela s'explique facilement. Il y a pour toutes personnes un minimum de dépenses d'entretien inévitables qui sont sensiblement les mêmes. Ces dépenses nécessaires grèveront beaucoup plus un petit budget qu'une grande fortune. Alors que le pauvre affectera tout son salaire à des besoins urgents, le riche bénéficiera d'une marge souvent fort importante qui lui permettra de jouir des choses les plus superflues.

En dehors de cela, une autre inégalité doit être corrigée. Les impôts indirects frappent lourdement les classes pauvres. S'appliquant souvent à des objets de première nécessité, ils sont répartis à égalité entre les personnes de fortunes les plus dissemblables. Il y a là une progressivité à rebours. C'est pourquoi, à ceux qui s'étaient faits les partisans de la théorie objective de l'égalité des quotes-parts, ou

(1) Suret, *op. cit.*, p. 209.

théorie de la proportionnalité, dont le plus grand intérêt, il faut le reconnaître, est d'être à l'abri de tout arbitraire, les partisans de l'impôt progressif ont répondu en demandant aux contribuables de fournir au point de vue fiscal, *un effort égal, un sacrifice égal*.

Notion subjective et plus juste. M. Allix dit avec raison : Tandis que la proportionnalité est plus légère aux riches qu'aux pauvres, parce qu'elle leur retire leur superflu au lieu de leur ôter de leur nécessaire comme elle fait pour les moins fortunés, la progression corrige heureusement cette inégalité. » (*Traité élémentaire de législation financière*, 5^e éd., p. 484.)

APPENDICE II

Objections principales au principe de la progressivité et réponses qui y ont été faites.

a) AU POINT DE VUE DE LA JUSTICE FISCALE ⁽¹⁾. — Les partisans de la proportionnalité voient dans le principe qu'ils défendent une application mathématique de la justice fiscale. Nous avons vu qu'il est cependant équitable de redresser les inégalités provenant de la progressivité à rebours des impôts indirects, en introduisant la progressivité dans certains impôts directs.

L'argument de l'égalité des sacrifices, si subjectif qu'il soit, est une réponse indiscutable aux partisans de la proportionnalité.

b) AU POINT DE VUE DES DIFFICULTÉS D'APPLICATION ⁽²⁾. — Ici, il faut l'avouer, les partisans de la proportionnalité ont beau jeu. Ils taxent la progressivité du plus absolu arbitraire. L'impôt progressif a une puissance d'expropriation considérable.

(1) Allix, *op. cit.*, 5^e éd., p. 487.

(2) Allix, *Science des finances*, 5^e éd., p. 485.

Si l'on décide, par exemple, de tripler l'impôt sur le revenu quand le revenu lui-même doublera, on aboutira au résultat suivant : Lorsque la valeur imposée est 4.000 fois plus grande que la somme de base, l'impôt dépasse 100 pour 100. La masse imposable est donc entièrement absorbée. Résultat effarant ! Pour remédier à une conséquence aussi absurde, il était nécessaire de fixer un point d'arrêt à la progressivité.

Joseph Garnier avait proposé, avec d'autres économistes, que, cette limite fixée, l'impôt redevienne proportionnel. Ils qualifiaient le nouvel impôt de « *progressionnel* ». Cela ne résout pas la difficulté. La fixation de la limite de la progressivité restera toujours, évidemment, le point faible de la théorie en question.

Nous avons déjà vu les difficultés du législateur de 1901 en pareille matière. Le Parlement s'était montré très hésitant devant les conséquences d'une pareille réforme et le Sénat particulièrement avait témoigné d'une prudence exagérée.

Au reproche d'arbitraire émanant des partisans de la proportionnalité, et malgré la valeur incontestable de leurs arguments, on peut cependant répondre qu'une application raisonnable du principe de la progressivité constitue le moindre mal.

Les erreurs qu'elle comporte sont moins graves que l'injustice résultant de l'application implacable de la proportionnalité.

Ne peut-on pas craindre que, par excès de démagogie, on accentue à tel point la progressivité que cette dernière devienne une confiscation pure et simple ? C'est un écueil certain. Espérons seulement que les assemblées parlementaires sauront garder, dans les grandes occasions, tout leur sang-froid ! Voilà le faible rempart des excès de démagogie. Il est bien frêle en vérité.

APPENDICE III

Considérations générales sur la progressivité.

L'impôt progressif ne peut être établi que sur une fortune prise en bloc. C'est ainsi que nous le voyons s'exercer actuellement sur le revenu global et sur les successions. On ne pourrait le concevoir sur des objets de consommation, par exemple.

Quelles ont été les raisons profondes de l'établissement de l'impôt progressif ?

Nous avons vu que l'on avait tenté de le justifier par deux arguments principaux :

a) La valeur progressive du service rendu par l'Etat aux grosses fortunes;

b) L'égalité des sacrifices.

Nous avons fait justice du premier argument.

Le second est certainement beaucoup plus probant. On ne peut nier le souci des sociétés modernes de rechercher à rendre plus parfaite la justice fiscale. Nul doute que la progressivité ait corrigé dans une certaine mesure la répartition défectueuse des impôts indirects. Voici le but « sentimental » de cette innovation.

En a-t-il été le principal mobile ? Nous ne le croyons pas.

La progressivité et son extension sans cesse accrue ont été imposées par les événements. L'importance toujours plus grande de nos budgets exigeait de nos financiers la recherche de nouvelles impositions ou l'accroissement du rendement de celles qui existaient déjà. Or, on ne peut créer à l'infini de nouveaux impôts. Pour la simplicité et l'unité du système fiscal, on n'a pas intérêt d'ailleurs à en chercher la multiplicité.

La progression est donc une magnifique source de revenus pour le Trésor. Elle a l'avantage d'être appliquée au moment propice : celui de la transmission du patrimoine.

La progression, créée en 1901, sera accentuée en 1903, 1910, 1917, 1920, 1926.

L'augmentation de nos dépenses publiques, sensible déjà avant 1914, formidable depuis cette année, contribua à cette élévation des tarifs. Nous parlerons plus tard du « point critique » que l'on ne doit pas dépasser sous peine de tarir la matière imposable.

Est-ce que l'impôt progressif a vraiment donné les résultats que l'on attendait de lui? Nous ne le croyons pas. Il n'a répondu que partiellement aux espoirs que l'on fondait sur lui pour combler nos plus importants déficits budgétaires.

La France n'est pas, en effet, un pays de très grosses fortunes. Ces dernières y sont rares, alors que les fortunes petites et moyennes y sont très nombreuses. En raison de cela, l'impôt progressif n'a eu qu'une efficacité restreinte.

Voici un tableau qui fournira une documentation intéressante sur l'échelonnement des fortunes en France.

C'est celui des successions déclarées en France en 1925.

De 1 à 500 francs	50.865	15.992.971
De 501 à 2.000 francs.....	71.397	97.044.396
De 2.001 à 10.000 francs...	132.996	732.731.326
De 10.001 à 50.000 francs..	97.703	2.097.089.357
De 50.001 à 100.000 francs.	17.606	1.162.289.338
De 100.001 à 250.000 francs	10.053	1.473.813.211
De 250.001 à 500.000 francs	3.006	1.016.776.246
De 500.001 à 1 million....	1.352	952.527.590
De 1 à 2 millions.....	572	826.141.034
De 2 à 5 millions.....	239	736.521.195
De 5 à 10 millions.....	48	310.635.603
De 10 à 50 millions.....	14	234.330.385
Au-dessus de 50 millions...	2	145.700.682
 TOTAUX.....	 385.946	 9.801.533.334

Ce tableau nous montre que les fortunes formant le plus

important contingent sont celles de 10.000 à 500.000 francs. Au-dessus de 5.000.000 de francs, rapide dégression.

Pour nous résumer, nous considérons que la progressivité a eu d'heureux effets. Au point de vue moral, elle constitue une mesure salubre de justice et d'équité. Au point de vue matériel, elle fournit au Trésor un précieux appoint, à une condition cependant, c'est qu'elle ne soit pas excessive. Sinon, elle devient dangereuse et entraîne la fuite devant l'impôt.

CHAPITRE II

LOI DU 30 MARS 1902 A CELLE DU 25 JUIN 1920

SECTION PREMIERE

LOI DU 30 MARS 1902

La limite maxima de la progression fixée par le législateur du 25 février 1901 dans les droits de mutation par décès avait donné lieu, ainsi que nous l'avons vu, à de vives critiques. Ces dernières aboutirent à l'élaboration d'une mesure législative destinée à compléter le tarif de 1901.

La loi du 30 mars 1902 repousse la limite maxima de la progression à la somme de 50.000.000 de francs. A partir de ce chiffre, le tarif est proportionnel (art. 10). Pourquoi 50.000.000 de francs? Il serait peut-être difficile de le justifier. Là encore, les adversaires du principe de la progressivité pourraient taxer d'arbitraire la mesure prise par le législateur de 1902.

Ne cherchons pas à approfondir davantage les raisons qui ont déterminé ce dernier à arrêter la progression à ce chiffre. Reconnaissons simplement que le tarif de 1901 ainsi complété permet d'atteindre la presque totalité des fortunes; c'est le triomphe de l'équité.

Remarquons également que la progression des tarifs dans la loi de 1902 est très faible. Le taux maximum en ligne directe est de 5 p. 100 et, entre non-parents, de 20,50 p. 100.

A cette époque, on considérait cela comme une véritable expropriation légale. Nos contemporains estimeront probablement que les contribuables de ce temps-là étaient bien privilégiés.

Dans son article 41, la loi du 30 mars 1902 stipule :

« Par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, le droit de mutation par décès suivra les sommes de franc en franc lorsqu'il s'agira de parts nettes ne dépassant pas 500 francs. »

Cette disposition constitue évidemment une atténuation à l'impôt du pauvre. Bien qu'inspirée par une louable tendance, elle est cependant incomplète. A notre avis, les successions inférieures à 5.000 francs devraient être exonérées de tout impôt de transmission.

SECTION II

LOI DU 31 MARS 1903

Aux termes de l'article 41 de la loi du 25 février 1901, on devait prendre pour base de la valeur des biens meubles dans une succession, la police d'assurance contre l'incendie, à défaut d'inventaire ou de vente publique. Le contrôle du Trésor en cette matière était assez difficile.

La loi du 31 mars 1903 stipule que, désormais, les héritiers ou ayants droit devraient déclarer expressément « la date du contrat d'assurance, le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques ».

« Sera réputée non existante, en ce qui concerne lesdits immeubles, toute déclaration de mutation par décès qui ne contiendra pas cette mention. » (Art. 6.)

C'est un moyen d'intimidation. La sanction est d'ailleurs sévère, puisqu'elle entraîne les droits d'omission, si le renseignement n'est pas fourni spontanément par l'héritier, ou l'amende de retard, quand ce dernier répare son erreur

après les délais prévus par la loi pour souscrire la déclaration.

Dans son article 7, la loi du 31 mars 1903 prévoit et solutionne un cas spécial se rattachant à ceux prévus par l'article 15 de la loi du 25 février 1901.

« Tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires désignés au troisième alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité seront considérés, pour la perception des droits de mutation par décès comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'Administration qu'aux redevables, et résultant pour ces derniers soit des énonciations du contrat de dépôt, soit des titres prévus par l'article 7, § 2, de la loi du 25 février 1901. »

Le législateur a voulu éluder les difficultés qui auraient pu naître des contestations en pareille matière. Dans ce but il établit une présomption qui a le mérite d'éviter tout litige; mais ce n'est qu'une présomption, qui peut toujours être combattue par la preuve contraire.

Au fur et à mesure que nous étudions les diverses lois postérieures à celle de 1901, nous voyons que ces dernières sont venues compléter peu à peu les lacunes de leur grande devancière. Les dispositions fiscales ne peuvent être véritablement appréciées qu'à l'expérience. Les corrections sont donc opérées progressivement. Nous avons déjà observé le même phénomène pour les lois qui ont suivi celle de frimaire.

N. B. — Nous croyons utile, au point de vue documentaire, de citer l'article 10 de la loi du 22 avril 1905, bien qu'il dépasse un peu le cadre de cette étude. C'est une disposition générale qu'il est intéressant de connaître, car elle peut s'appliquer notamment aux mutations entre vifs à titre gratuit que nous étudions dans cet essai.

« L'article 13 de la loi du 16 juin 1824 est modifié comme suit :

« Les notaires, huissiers, greffiers, secrétaires et autres »
« officiers publics pourront faire des actes en vertu et par »
« suite d'actes sous seings privés non enregistrés, et les »
« énoncer dans leurs actes, mais sous la condition que cha- »
« cun de ces actes sous seing privé demeurera annexé à »
« celui dans lequel il se trouvera mentionné, qu'il sera sou- »
« mis en même temps que lui à la formalité de l'enregis- »
« trement, et que les officiers publics seront personnelle- »
« ment responsables, non seulement des droits d'enregistre- »
« ment et de timbre, mais encore des amendes auxquelles »
« les actes sous seing privé se trouvent assujettis. »

SECTION III

LOI DU 30 JANVIER 1907

La loi du 30 janvier 1907 stipule dans son article 4 que
« le délai fixé par l'article 2 de la loi du 18 mai 1850 pour
la prescription de l'action en recouvrement des droits exigibles par suite d'omissions de biens dans les déclarations de mutation par décès est porté de cinq à dix ans.

» Il en est de même du délai fixé par l'article 10 de la loi du 23 février 1901 pour la prescription de l'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette. »

Le législateur a jugé, avec raison, que le délai de cinq ans qui remplaçait lui-même le délai de trois ans prévu par la loi de frimaire, était insuffisant. L'augmentation du nombre des affaires soumises à l'Administration, en particulier le développement des sociétés, rendait plus difficile les recherches des agents. Le délai de cinq ans était, dès lors, trop court.

Nous verrons, en ce qui concerne les omissions, que le délai de dix ans a été estimé lui-même trop bref. Une loi ultérieure l'augmentera de dix autres années.

SECTION IV

LOI DU 8 AVRIL 1910

La loi du 8 avril 1910 est la plus importante depuis celle du 23 février 1901, en ce qui concerne le sujet que nous étudions. Elle a créé un nouveau tarif des droits de mutation entre vifs et après décès.

a) DONATIONS. — Tous les droits institués par la loi du 23 février 1901 sont sensiblement relevés. De plus, les parents au delà du quatrième degré sont assimilés aux personnes non parentes.

Le législateur a sans doute apprécié qu'au delà du cousin germain, l'affection était purement conventionnelle.

b) SUCCESSIONS. — Par un mouvement de synchronisme dont nous avons déjà expliqué la nécessité, les droits de mutation par décès furent relevés par la même loi. La faible et timide progression de la loi du 23 février 1901 devient plus accentuée.

Dans la tranche de 500.000 francs au million, et en ligne directe, le taux de cette dernière loi était de 2,50 p. 100. Au delà de 50.000.000, la loi de 1902 n'avait fixé dans la même ligne qu'un taux de 5 p. 100. La loi du 8 avril 1910 porte ces taux respectifs à 4 p. 100 et à 6,50 p. 100. Cela à titre d'exemple. De même que pour les mutations à titre gratuit, les parents au delà du 4^e degré sont assimilés aux personnes non parentes.

Regrettons le décalage qui existera désormais entre le droit civil et le droit fiscal.

Nous avons dit que la loi du 23 février 1901 précédait de bien des années la solution civile réduisant la successibilité au 6^e degré inclusivement. La loi de 1910, progressant à nouveau dans cette voie, rejette les cousins des 4^e et 5^e degrés au même rang que les personnes non parentes.

Cette divergence est regrettable. La législation fiscale ga-

Tarif des droits de mutation. — Loi du 8 avril 1910. — Droits %.

INDICATEUR DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE												
	1 et 2,000	10,000 et 20,000	50,000 et 100,000	100,000 et 250,000	250,000 et 500,000	500,000 et 1 million	1 million et 2 millions	2 millions et 5 millions	5 millions et 10 millions	10 millions et 50 millions	50 millions et 10 millions	50 millions et 10 millions	Au delà
1. En ligne directe au 1 ^{er} degré....	1 »	1 50	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	6 50
2. id. au 2 ^e degré.....	1 50	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »	7 »
3. id. au delà du 2 ^e degré...	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »	7 50	7 50
4. Entre époux.....	4 »	4 75	5 50	6 25	7 »	7 75	8 50	9 25	10 »	10 75	11 50	12 25	12 25
5. Entre frères et sœurs.....	10 »	10 75	11 50	12 25	13 »	13 75	14 50	15 25	16 »	16 75	17 50	18 25	18 25
6. Entre oncles et neveux.....	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	23 »
7. Entre grands-oncles et petits- neveux et entre cousins ger- mains.....	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	26 »
8. Entre parents au delà du 4 ^e de- gré et entre personnes non parentes.....	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »	29 »

gnerait, dans son ensemble, en logique et en clarté, à se modeler sur la législation civile.

Nous parlions plus haut du synchronisme entre les tarifs de mutations entre vifs et ceux des mutations par décès. Nous savons que, s'il n'existait pas, on verrait augmenter considérablement les mutations dont le tarif serait le plus avantageux pour le contribuable.

Pour éviter cette perte au Trésor, le législateur a toujours dû maintenir un certain équilibre entre les tarifs de ces mutations.

L'article 12 de la même loi stipule :

« L'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII est modifié ainsi qu'il suit :

» Les héritiers, donataires ou légataires qui n'auront pas
» fait, dans les délais prescrits, les déclarations des biens
» à eux transmis par décès paieront à titre d'amende
» 1 1/2 p. 100 par mois ou fraction de mois de retard, du
» droit qui sera dû pour la mutation. Toutefois, cette
» amende ne sera que de 1/2 p. 100 pour le premier mois
» et de 1 p. 100 pour chacun des cinq mois suivants. Elle
» ne pourra excéder en totalité la moitié du droit simple
» qui sera dû pour la mutation. »

Cette progression dans la pénalité constitue un sérieux progrès sur la disposition édictée dans la loi de frimaire (art. 39) aux termes de laquelle il était dû un demi-droit en sus dans tous les cas de retard dans la déclaration. La loi de 1910 a apporté plus de souplesse et aussi plus de justice. Il est équitable de proportionner le montant de la pénalité à la durée du retard, mais il est également indispensable de fixer un maximum à cette pénalité. La loi de 1910 le maintient à 50 p. 100 des droits.

L'article 12 a complété cette disposition par une application plus subtile et plus rationnelle des pénalités en cas d'omission et d'insuffisance.

L'article 39 de la loi de frimaire stipulait que, dans ces deux hypothèses, les héritiers ou ayants droit devaient

payer un droit en sus. La loi de 1910 distingue l'omission pure et simple de celle présentant le caractère d'une dissimulation frauduleuse. Dans le premier cas elle applique le droit en sus; dans le second, le double droit. Cette distinction fait honneur à la perspicacité du législateur.

D'autre part l'insuffisance n'est plus génératrice du droit en sus que lorsqu'elle égale ou dépasse le $\frac{1}{10}^e$ de la valeur déclarée. C'est également une amélioration de la loi de frimaire. Mais la fixation de la fraction-limite paraît bien trop rigide et un peu arbitraire. Comme dans l'application de la pénalité pour cause de retard, il serait nécessaire d'établir une progression de la peine.

Enfin, aux termes du dernier alinéa de l'article 12 : « la peine d'un droit en sus prévu par l'alinéa 2 en cas d'omission portant sur des espèces ou sur des titres, des valeurs mobilières au porteur, et celle du double droit en sus prévue par l'alinéa 4 en cas de dissimulation frauduleuse ne pourront faire l'objet d'aucune remise ni modération. »

La proposition concernant la dissimulation frauduleuse n'est pas critiquable. C'est un moyen énergique de maintenir dans la bonne voie ceux qui seraient tentés de manquer de courage fiscal! Mais la disposition visant l'omission des espèces et valeurs mobilières est un peu sévère. Le législateur a sans doute pensé que la bienveillance serait bien inopportune en l'occurrence. Il n'en est pas moins vrai que, dans la pratique, il arrive souvent de découvrir l'existence de titres au porteur longtemps après le décès.

Le législateur paraît s'être refusé à analyser les cas d'espèces et à s'en faire juge.

SECTION V

LOI DU 13 JUILLET 1911

L'augmentation incessante des droits de mutation allait engendrer une nouvelle réforme. La situation de l'héritier, dans l'obligation d'acquitter les droits dans le délai de six mois, était souvent périlleuse.

La fortune pouvait être en grande partie immobilière. La réalisation devenait alors nécessaire; mais, bien souvent, elle était impossible ou faite dans des conditions très désavantageuses pour l'héritier. Si la fortune était mobilière, ce dernier pouvait se trouver dans l'obligation de vendre à perte.

Devant ces éventualités de plus en plus fréquentes, le législateur a permis à l'héritier ou ayant droit de se libérer par acomptes dont le nombre croissait en raison directe de l'importance des droits à payer.

« Sur la demande de tout légataire ou donataire ou de l'un quelconque des cohéritiers solidaires, le montant des droits de mutation par décès pourra être acquitté en plusieurs versements semestriels égaux, dont le premier aura lieu au plus tard six mois après l'expiration du délai pour souscrire la déclaration de succession. Ces versements sont fixés au nombre de 2 lorsque les droits de mutation sont inférieurs à 10 p. 100 des parts nettes recueillies soit par tous les cohéritiers solidaires, soit par chacun des légataires ou donataires. Ils sont portés au nombre de 4 lorsque les droits sont égaux ou supérieurs à 10 p. 100, et à 6 lorsque les droits sont supérieurs ou égaux à 18 p. 100 des dites parts nettes. Les intérêts sur les droits différés sont calculés au taux légal et ajoutés à chaque versement sous les imputations de droit. Cette faculté réservée au contribuable n'est d'ailleurs accordée que sous certaines conditions. »

L'article 7 les précise :

« Cette demande n'est recevable que : 1° Si elle parvient au receveur deux mois au moins avant l'expiration du délai fixé pour la déclaration; 2° Si elle est accompagnée d'un projet de déclaration de succession; 3° Si elle contient la constitution d'une garantie suffisante pour le paie-

ment des droits différés. » Le projet de déclaration était indispensable au receveur pour lui permettre de vérifier si les dispositions de l'article 7 pouvaient s'appliquer à la succession qui lui était soumise.

D'autre part, le Trésor estimait qu'il lui fallait une contre-partie au moratoire dont bénéficiait le redevable. Aussi est-il stipulé, dans le même article :

« Indépendamment du privilège qui lui est conféré par l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII, le Trésor a, pour la garantie des droits différés, *un privilège sur les immeubles* à charge par lui de l'inscrire dans les six mois à partir du jour de la déclaration de succession ou de l'expiration du délai pour la souscrire; la mainlevée de cette inscription est consentie par le directeur de l'Enregistrement du département dans lequel les droits sont exigibles.

» Lorsqu'une succession ou legs ne comprendra pas d'immeubles, ou que ceux-ci ne représenteront pas au moins le double du montant des droits de mutation, la garantie devra consister en un nantissement du fonds de commerce ou de valeurs mobilières suffisantes pour sauvegarder la créance du Trésor. »

Il était en outre stipulé que les droits deviendraient exigibles immédiatement en cas de retard dans la déclaration ou dans le paiement des termes.

Le législateur a voulu donner au Trésor toutes les garanties. Cela s'explique aisément. Sans ces prudentes précautions, l'Etat aurait risqué de se heurter à l'insolvabilité ou à la mauvaise foi des héritiers. Cette disposition générale, insérée dans la loi portant fixation du budget pour l'exercice 1911, mérite d'être retenue. Elle témoigne de la part du législateur d'un sentiment de bienveillance auquel nous n'étions pas accoutumés.

SECTION VI

LOI DU 31 JANVIER 1914

L'article unique de cette loi modifiant l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII est venu apporter certaines modifications dans les délais de prescription des actions en recouvrement et en restitution des droits.

Il y a prescription pour la demande des droits : « ...

» 3° Après 10 ans à compter du jour de l'enregistrement s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration de succession.

» 4° Après 10 ans à compter du jour du décès pour les successions non déclarées...

» Toutefois, et sans qu'il puisse en résulter une prolongation des délais, les prescriptions prévues tant par les numéros 3 et 4 qui précèdent que par l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852 seront réduites à deux ans à compter du jour de l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclaration qui révéleraient suffisamment l'exigibilité des droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures. »

Il faut remarquer que l'alinéa 3 de la loi du 31 janvier 1914 est la confirmation de l'article 4 de celle du 30 janvier 1907 que nous avons déjà exposée.

Si nous comparons maintenant la disposition nouvelle avec celle contenue dans l'article 61 de la loi de frimaire, nous voyons que les délais de prescription pour la demande des droits, en ce qui concerne les omissions de biens et les successions non déclarées sont respectivement passés de trois et cinq années à dix années.

Avec l'augmentation du nombre des fortunes déclarées,

l'accroissement des délais fixés par la loi de frimaire était demeuré indispensable, sous peine de priver le Trésor d'une partie de ses revenus et d'encourager la fraude et la dissimulation chez les contribuables.

L'article unique de la loi du 31 janvier 1914 stipule en outre :

« L'action en restitution est prescrite après un délai de deux ans à partir du paiement des droits simples, des droits en sus et des amendes...

» Les prescriptions seront interrompues par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais, mais elles seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont abandonnées pendant une année sans qu'il y ait d'instances devant les juges compétents, quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré. »

Pour sauvegarder l'équilibre budgétaire, il était bon de limiter l'action réservée au contribuable pour la restitution des droits.

N. B. — Je passerai sous silence les dispositions exceptionnelles contenues dans la loi du 26 décembre 1914 concernant l'exonération de l'impôt de mutation par décès en faveur des ascendants, descendants et veuve du défunt dans la succession des militaires tués dans le cours de la grande guerre. Cette disposition a d'ailleurs été rapportée par la loi du 18 décembre 1916.

Ce sont des mesures afférentes à des circonstances exceptionnelles. On ne peut y attacher qu'une importance restreinte. Notons cependant que l'on aurait pu trouver une solution intermédiaire. Si la loi de 1914 avait fait preuve d'une générosité due à l'enthousiasme patriotique des premiers mois de guerre, le législateur de 1916 fit une mauvaise action en abrogeant entièrement la loi précédente.

SECTION VII

LOI DU 31 DECEMBRE 1917

Les lois que nous avons analysées succinctement dans le chapitre précédent sont des satellites de la loi du 25 février 1901. La loi de 1910 contient une augmentation notable des droits de mutation par décès. Les autres ont introduit diverses dispositions concernant notamment les pénalités et les délais de prescription. Mais on ne trouve dans aucune l'empreinte d'une grande réforme ou d'une grande innovation.

Avec la loi du 31 décembre 1917, il va en être tout autrement. Cette dernière est en effet surtout remarquable par la création de la *taxe successorale* qui est venue révolutionner tout notre système fiscal des successions.

Avant d'étudier l'origine de cette institution, je veux de suite prévenir le lecteur de la manière dont j'ai l'intention de l'analyser.

Etant donnés les problèmes nombreux qu'elle a soulevés et les complications parfois inextricables qu'elle a engendrées, il m'a paru indispensable de la traiter en une section spéciale qui figurera à la fin de cet essai. On y trouvera ses modifications successives, les opinions diverses sur son mode d'application et, en dernier lieu, ce qu'il faut penser de cette innovation sensationnelle. Je parlerai donc ici simplement et sommairement de l'institution et de son application, tel que cela résulte de la loi du 31 décembre 1917, me réservant d'examiner les points délicats et litigieux dans la section spéciale.

Tout d'abord il faut placer la loi du 31 décembre 1917 dans son cadre historique. Les lois comprises entre 1910 et la guerre de 1914 avaient adopté ou de légères augmentations d'impôts ou des mesures destinées à réduire le plus possible la fraude et la dissimulation. Dès cette époque,

les besoins d'argent se faisaient sentir, engendrés principalement par l'importance croissante de notre budget militaire.

Mais depuis 1914, les dépenses fabuleuses de la grande guerre sont venues créer un gouffre dans notre Trésor. Pour le combler, en partie tout au moins, on chercha, non pas seulement à accroître le taux des anciens impôts, mais encore à en créer de nouveaux, inspirés par des conceptions neuves. Une proposition de loi en 1915 contenait la disposition suivante destinée à compléter l'article 731 du Code civil (1).

« Dans toutes successions qui ne seront pas déférées à quatre enfants au moins, l'Etat aura droit, en qualité d'héritier et à titre de réserve, à la portion réservataire d'un enfant légitime. »

Cette proposition était, il faut le reconnaître, extraordinairement audacieuse. C'est la première manifestation aussi nette de la thèse de l'Etat héritier. Nous n'avons pas l'intention de traiter et critiquer ici les problèmes et les difficultés innombrables soulevés par cette question. D'autres que nous ont consacré à ce brûlant sujet des études fort intéressantes auxquelles nous conseillons le lecteur de se référer.

La proposition faite au Parlement en 1915 passionna tout le monde. L'opinion eut tôt fait de réagir contre ce qu'elle regardait comme l'exemple le plus typique de l'inquisition fiscale.

Abandonnant l'idée de l'impôt sur le capital sous cette forme, le ministre des Finances, Thierry, la reprit d'une autre manière dans son projet du 22 juin 1917. Il y demandait l'institution d'une « taxe annuelle sur les capitaux recueillis à titre gratuit ». Cette dernière fut repoussée.

(1) *Bull. de l'Assoc. nat. des notaires de France*, 15 janv. 1928, p. 23.

Ce fut enfin le rapport de M. le député Landry en date du 6 décembre 1917, étudié minutieusement par la Commission de législation fiscale à la Chambre des députés. Ce rapport contenait le projet de la taxe successorale qui devait être payée une seule fois et devait frapper le capital net global de la succession.

Le texte visant cette nouvelle institution fut modifié plusieurs fois et, finalement, devint l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, ainsi rédigé :

« Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens meubles ou immeubles sont assujetties, *une taxe progressive et par tranche sur le capital net global de la succession...*

» Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe *est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel* dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès et *sauf leur recours contre les autres ayants droit*, qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession »

La taxe avait été établie sans addition de décimes.

Le premier alinéa nous fixe de suite sur l'idée dominante du législateur. Désireux d'établir un nouvel impôt pour parer à la détresse des finances publiques, il songe désormais à frapper plus lourdement ceux qui ont les charges de famille les plus légères.

Des « attendus » célèbres que nous relaterons plus tard nous fixent sur les motifs de cette institution.

« Attendu que la taxe successorale présente le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héré-

ditaire pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter. »

Exposé très net et qui nous montre que le législateur a voulu faire œuvre de justice fiscale. Désormais, les héritiers auront une compensation des sacrifices que leurs auteurs se sont imposés et une récompense du devoir social rempli par ces derniers.

Innovation sans précédent dans notre régime fiscal. Jamais, jusqu'à ce jour, des considérations de cette nature n'avaient été présentées par aucun rapporteur. Et cependant elles nous paraissent aujourd'hui bien légitimes! Mais, pour arriver à ces fins, était-il indispensable de créer un *impôt de superposition*. Je ne le crois pas. Ainsi que je le dirai plus tard, la juxtaposition de deux impôts de succession a souvent donné lieu, en pratique, à des applications fort difficiles. La taxe successorale a apporté la perturbation dans notre régime fiscal des successions.

Nous examinerons le mécanisme de cette importante institution dans la section spéciale qui lui est consacrée. Il est assez curieux de noter, par ailleurs, que la taxe successorale constitue une sorte de réserve légale, sans toutefois présenter le caractère juridique de cette dernière. Ce prélèvement automatique sur l'actif global net a en effet l'avantage de « réserver » la part de l'Etat sans donner lieu à la détestable inquisition résultant nécessairement de la thèse de l'Etat héritier.

Cette « réserve » déguisée s'appliquera d'ailleurs en toutes circonstances à l'exception des cas restreints prévus par l'article 16.

« Les départements, communes, établissements publics, sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la taxe successorale établie par l'article 10 ci-dessus. »

Les dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique, demeurent soumis, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, aux

tarifs édictés par les lois antérieures. Le Trésor ne risquait guère d'être frustré par une exemption si minime.

Par ailleurs, le législateur de 1917 a voulu copier le mode de paiement, les pénalités et les procédés de liquidation de la taxe sur ceux des droits de mutation. Remercions-le de n'avoir pas ajouté à cette législation touffue une autre source de complication. Mais, insistons dès maintenant sur la disposition contenue dans le dernier alinéa de l'article 10, aux termes de laquelle la taxe devait être supportée par tous les ayants droit, *sans distinction*, au prorata de leur part héréditaire.

Nous disions plus haut que le législateur du 31 décembre 1917 avait voulu faire œuvre de justice fiscale et s'était préoccupé de répartir les impôts en raison inverse des charges supportées par les citoyens. Cela n'est pas seulement traduit par la création de la taxe successorale, mais encore par le dégrèvement des droits en faveur des familles nombreuses et l'application d'un tarif réduit pour les petites successions.

L'article 11 contient une augmentation de l'ensemble des droits de mutation. Cette dernière devait, avec l'appoint de la taxe successorale, donner au Trésor une sensible plus-value dans les ressources, très attendue pour aider à faire face aux dépenses formidables et sans cesse accrues du temps de guerre.

Le législateur se rendit compte que ces accroissements d'impositions allaient frapper lourdement les petites successions. Il voulut taxer au minimum le bien du pauvre. Il décida, à cet effet, que les taux des droits de mutations antérieures à la loi de 1917 seraient maintenus à l'égard des fractions de parts nettes comprises entre 1 et 10.000 francs si le montant total de la succession ne dépassait pas 25.000 francs (art. 12). Dans ce cas, le tarif applicable était donc celui de la loi du 8 avril 1910.

Taxe successorale. — Loi du 31 décembre 1917, — Droits %.

— 221 —

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE	NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
	3 enfants vivants ou représentés.	2 enfants vivants ou représentés.	Un enfant vivant ou représenté.	Point d'enfant vivant ou représenté.
1 et 2.000 francs.....	0 25	0 50	1 »	2 »
2.000 et 10.000 francs.....	0 50	1 »	2 »	4 »
10.000 et 50.000 francs.....	0 75	1,5	3 »	6 »
50.000 et 100.000 francs.....	1 »	2 »	4 »	8 »
100.000 et 250.000 francs.....	1 25	2,5	5 »	10 »
250.000 et 500.000 francs.....	1 50	3 »	6 »	12 »
500.000 et 1 million.....	1 75	3 50	7 »	14 »
1 million et 2 millions.....	2 »	4 »	8 »	16 »
2 millions et 5 millions.....	2 25	4 50	9 »	18 »
5 millions et 10 millions.....	2 50	5 »	10 »	20 »
10 millions et 50 millions.....	2 75	5 50	11 »	22 »
Au delà de 50 millions.....	3 »	6 »	12 »	24 »

Droits de mutation. — Loi du 31 décembre 1917. — Droits %.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ.	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE													
	1 fr. et 2,000 fr.	2,000 fr.	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
														et 2 millions.
														2 millions.
														et 5 millions.
														5 millions.
														et 10 millions.
														10 millions.
														et 50 millions.
														Au delà
														de 50 millions.
Ligne directe descendante au 1 ^{er} degré.....	1 »	2 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Ligne directe descendante au 2 ^{me} degré.....	1 50	2,5	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Ligne directe descendante au delà du 2 ^{me} degré.....	2 »	3 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Ligne directe ascendante au 1 ^{er} degré	2 50	3,5	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Ligne directe ascendante au 2 ^{me} degré	3 »	4 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Ligne directe ascendante au delà du 2 ^{me} degré.....	3,5	4,5	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Entre époux.....	5 »	6 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Entre frères et sœurs.....	10 »	11 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Entre oncles et neveux.....	15 »	16 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Entre grands-oncles et petits-neveux	20 »	21 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.
Entre parents au delà du 4 ^{me} degré et entre non parents.....	25 »	26 »	et 10,000 fr.	10,000 fr.	et 50,000 fr.	50,000 fr.	et 100,000 fr.	100,000 fr.	et 250,000 fr.	250,000 fr.	et 500,000 fr.	500,000 fr.	et 1 million.	1 million.

En ce qui concerne le dégrèvement en faveur des familles nombreuses, le législateur l'institua sous cette forme :

« Lorsque l'héritier, donataire ou légataire aura quatre enfants ou plus vivant au moment de l'ouverture des droits à la succession, les droits à percevoir, en vertu de l'article 11 ci-dessus seront diminués de 10 p. 100 pour chaque enfant en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 p. 100. »

Il y a lieu de noter que, par cette disposition, le législateur tenait compte de la situation de famille de l'héritier et non de celle du défunt. Et cela est assez remarquable. Disposition équitable, mais incomplète. La loi du 23 juin 1920 se chargera plus tard de remédier à cette lacune.

Si nous examinons maintenant le nouveau tarif des droits de mutation, nous remarquons tout d'abord que la nouvelle loi fait une distinction entre la ligne directe descendante et la ligne directe ascendante; cette dernière sera imposée plus lourdement que la première, ce qui est juste. La successibilité des ascendants n'est pas dans l'ordre naturel des événements. Rien d'extraordinaire à ce que le fisc frappe le bénéficiaire exceptionnel plus fort que l'héritier *normal*. D'autre part, les droits ont été dans l'ensemble augmentés dans d'assez fortes proportions. Le tarif applicable à la ligne directe au premier degré varie de 1 p. 100 à 12 p. 100 contre 1 p. 100 à 6,50 p. 100 précédemment. Entre personnes non parentes le tarif antérieur, qui s'élevait de 18 à 29 p. 100, passa de 25 à 36 p. 100.

Enfin, en vertu du synchronisme obligatoire entre les droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès, les droits d'enregistrement des donations entre vifs ont été également augmentés (V. Tableaux à la fin de l'étude).

Pour en terminer avec l'étude de la loi du 31 juillet 1917, nous citerons l'article 13 :

« Pour l'application des tarifs édictés par les articles 10 et 14 qui précèdent, doit être ajouté au nombre des enfants

vivants ou représentés du défunt ou du donateur, tout enfant du défunt ou du donateur mort victime de la guerre dans les conditions fixées par les numéros 1, 2, 3 du premier alinéa de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914. »

Le dégrèvement en faveur des familles nombreuses et le régime de faveur pour les petites successions sont des dispositions justes et qui nous paraissent exemptes de toutes critiques.

Bien que la taxe successorale ait été inspirée par des considérations tout à fait spéciales, on aurait pu en exonérer les petites successions, de manière à réduire au minimum l'impôt du pauvre.

Quant à l'institution de la taxe elle-même, nous nous réservons, ainsi que nous l'avons déjà dit, de l'apprécier et de la critiquer dans une section spéciale.

SECTION VIII

LOI DU 18 AVRIL 1918

Successions. — La création de la taxe successorale et l'augmentation des droits de mutation par décès et des donations entre vifs eurent pour résultat de donner naissance à un large mouvement de fraude fiscale.

Le législateur s'en aperçut rapidement et, avant qu'il ait atteint une ampleur inquiétante, il prit des mesures pour en atténuer l'étendue et pour intimider le contribuable.

L'article 1^{er} de cette loi prescrit « qu'aucun coffre-fort ou compartiment de coffre-fort tenu en location ne pourra être ouvert par qui que ce soit après le décès, soit du locataire ou de l'un des locataires, soit de son conjoint, s'il n'y a pas entre eux séparation de corps, qu'en présence d'un notaire requis à cet effet par tous les ayants droit à la succession ou du notaire désigné par le président du tribunal

civil en cas de désaccord et sur la demande de l'un des ayants droit.

» Le procès-verbal constatera l'ouverture du coffre-fort et contiendra l'énumération complète et détaillée de tous les titres, sommes ou objets quelconques qui y seront contenus ».

De sévères pénalités étaient réservées aux délinquants. Outre la responsabilité personnelle de celui qui ouvrirait le coffre sans suivre la procédure indiquée, l'article 3 prescrivait des amendes de 100 à 10.000 francs contre les héritiers ou ayants droit contrevenants et contre le bailleur du coffre-fort, s'il avait connaissance du décès.

Les premières dispositions de la loi de 1918 sont, on le voit, d'importance. Il était bien vite apparu aux fonctionnaires de l'enregistrement que les dissimulations portaient presque exclusivement sur les valeurs mobilières.

On avait déjà atteint, dans la loi du 23 février 1901, celles qui étaient remises à un dépositaire. Maintenant, on frappe les valeurs dans les coffres-forts des mêmes établissements. C'est un sérieux progrès dans la voie de l'inquisition.

Remarquons brièvement le rôle que l'Etat a entendu réserver aux notaires. La loi de 1918 en a fait des contrôleurs fiscaux chargés de réprimer la fraude et la dissimulation. Nous ne savons si ce rôle a été très goûté de la corporation. Mais, ce qu'il y a de certain, c'est qu'une loi ultérieure, que nous relaterons à son heure, les a suspectés de partialité.

L'article 7 de la même loi oblige en outre les héritiers à souscrire, à la fin de la déclaration de succession, une formule d'affirmation de sincérité. Enfin nous trouvons dans l'article 17 l'établissement par le législateur d'une présomption de propriété que nous rapprochons dès maintenant de celle établie tout récemment par la loi du 13 juillet 1925.

« Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt

a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession. »

Cette présomption paraît en effet irréfragable. Malheureusement elle constitue un nouveau pas dans la voie de l'inquisition, car elle justifie les recherches du fisc dans les établissements de crédit.

Délais de prescription. — De plus en plus la tendance du législateur est d'augmenter la longueur des délais de prescription des pénalités. Il espère ainsi se réserver le plus de chances possibles de découvrir la fraude et il compte intimider celui qui voudrait se soustraire à son devoir.

Aussi, en vertu de l'article 11, le délai de prescription de l'action en recouvrement des droits applicables aux successions non déclarées et des droits exigibles par suite d'omission de biens dans les déclarations de mutation par décès est porté de dix à vingt ans.

Nous voici loin de la loi de frimaire qui avait fixé les mêmes délais de trois à cinq ans !

Dispositions communes aux successions et donations. — Les droits de mutation étant fixés en raison du lien de parenté entre le donateur ou le *de cujus* et le bénéficiaire, le Trésor pouvait craindre d'être lésé par de fausses déclarations ayant pour but de faire appliquer les tarifs les plus avantageux.

Le législateur du 18 avril 1918 vit ce danger et stipula que « toute indication inexacte était passible, à titre d'amende, d'un double droit en sus de celui qui serait dû à titre supplémentaire ».

Telles sont les principales dispositions contenues dans la loi du 18 avril 1918. Elles sont très incomplètes. Comme pour toutes les lois antérieures, une étude approfondie dépasserait de loin le cadre que nous nous sommes assigné :

l'évolution du régime fiscal doit être envisagée, non comme une encyclopédie, mais comme un enchaînement des mouvements notables de la législation, de leurs motifs et de leurs résultats.

SECTION IX

LOI DU 27 MAI 1918

Cette loi n'a pas le caractère excessivement fiscal de la précédente. Elle contient une disposition d'une grande importance concernant l'évaluation des biens immobiliers en matière de succession, donation et échanges. Nous avons suivi l'évolution de la législation à cet égard. Le coefficient de capitalisation des revenus établi par la loi de frimaire fut d'abord relevé; puis l'on estima que les « biens oisifs », jusqu'alors très favorisés, devaient être évalués d'après leur valeur vénale. Jusqu'en mai 1918, il y avait donc une dualité dans le mode d'évaluation des immeubles.

Le législateur pensa, à juste titre, qu'on devait établir, dans ce domaine, l'uniformité.

« Pour la liquidation et le paiement des droits sur les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès et sur les échanges, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale, réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration estimative des parties. » (Art. 12.)

Une telle décision peut paraître scabreuse à première vue.

La déclaration estimative des parties! Voilà qui peut donner lieu à toutes les fantaisies. Mais nous allons voir que le législateur a pris toutes les mesures lui permettant de contrôler efficacement les déclarations des intéressés. Reconnaissons d'ailleurs que ce mode d'évaluation n'est pas plus arbitraire que celui instauré par la loi de frimaire. En assise inébranlable. Et, cependant, nous savons que le revenu prenant pour base le revenu, on croyait avoir trouvé une

est chose essentiellement variable, pour des biens identiques dans un même pays.

La valeur vénale, apparemment plus délicate à déterminer, n'est donc pas plus arbitraire que l'évaluation résultant de la capitalisation du revenu. Mais pour empêcher la dévaluation intentionnelle des parties, le législateur se réserva le droit de contrôler, par tous les moyens, la valeur des biens transmis.

Lorsque l'Administration estime une évaluation trop faible, elle en fait part à l'intéressé. Ce dernier a la faculté de discuter avec le fisc. Généralement, on trouve un terrain d'entente, au moyen de mutuelles concessions. Sinon, l'Administration a recours à l'expertise.

Le législateur a établi alors une échelle de peines, graduée d'après les résultats de l'expertise.

« Si l'insuffisance constatée est égale ou inférieure à $1/10^e$ de la valeur déclarée de l'immeuble, il n'y aura pas lieu à l'amende, ni à droit en sus, et les frais d'expertise et d'instance resteront à la charge de l'Administration. Si l'insuffisance est supérieure à $1/10^e$, mais inférieure à $1/5^e$, les contrevenants supporteront la totalité des frais et paieront, à titre d'amende, $1/4$ de droit en sus. Si l'insuffisance est égale ou supérieure à $1/5^e$, mais inférieure à $1/4$, les parties supportent la totalité des frais et paieront à titre d'amende, un droit en sus. Dans tous les cas, si l'insuffisance est reconnue volontairement avant le dépôt du rapport des experts, il sera fait remise d'un $1/4$ de l'amende encourue, sans préjudice du paiement des frais à la charge des contrevenants. » (Art. 5.)

Voici une pénalité sagement proportionnée au degré de l'erreur et de la faute du délinquant. Nous disions plus haut que les évaluations des parties serviraient désormais de base à l'estimation des immeubles.

L'article 2 a complété cela par une disposition heureuse : « Toutefois, si dans l'année qui aura précédé ou suivi soit

l'acte de donation ou d'échange, soit le point de départ des délais de déclaration prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, les immeubles transmis ont fait l'objet *d'une adjudication publique* dans les conditions définies à l'article 23 de la loi du 23 juillet 1914, les droits seront calculés sur le prix de l'adjudication, à moins qu'il ne soit justifié d'une modification de la valeur de l'immeuble survenue entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la perception des droits. »

Le prix d'adjudication constitue évidemment un élément d'appréciation très sérieux. C'est cependant une arme à double tranchant. Il n'est pas rare de voir, en effet, des prix d'adjudications ultérieures à l'ouverture d'une succession nettement inférieure aux évaluations dans cette dernière.

Par argument *a contrario* le redevable conserve le droit, dans les délais prévus par l'article 2, de demander au Trésor le remboursement des droits perçus sur l'excédent de valeur.

SECTION X

LOI DU 14 NOVEMBRE 1918

Depuis moins d'un an, les lois fiscales se sont succédé nombreuses et importantes. La cause principale doit être cherchée dans les besoins d'argent de notre Trésor alors très obéré! Aux augmentations de tarifs ont succédé les édifications de pénalités sévères pour les fraudes rendues inévitables par la rapide progression de l'impôt.

Mais l'Administration se rendit compte bien vite qu'il ne suffisait pas de se montrer sévère vis-à-vis des fraudeurs.

Il était nécessaire de donner au redevable des facilités de paiement. Le législateur du 13 juillet 1911 l'avait déjà compris après l'élévation des tarifs résultant de la loi du 8 avril 1910.

L'élargissement de ces facilités devenait indispensable après l'énorme augmentation des droits et la création de la taxe successorale.

Aussi, dans un article unique, la loi du 14 novembre 1918 stipule que :

« Les héritiers, légataires ou donataires, qui remettent en garantie des droits différés des titres de rentes sur l'Etat ou des obligations de la Défense nationale pour une valeur au moins égale au montant de ces droits, sont dispensés de tout versement semestriel et peuvent différer le paiement de la totalité ou de partie de l'impôt à leur charge pendant cinq ans au maximum à compter de l'ouverture de la succession, quelle que soit la quotité de cet impôt par rapport au montant des parts nettes. »

Le délai, on le voit, est suffisamment long pour permettre aux trésoreries privées, durement frappées, de se ressaisir. Nous avons déjà parlé des successions presque exclusivement immobilières. Dans cette hypothèse, une seule ressource restait à l'héritier pour acquitter les droits, s'il n'avait pas de capitaux personnels : la vente ou l'emprunt.

Le législateur a pensé cette fois que la situation de l'héritier n'était guère plus brillante, lorsqu'il n'avait comme moyen de paiement que des valeurs mobilières ayant subi une forte baisse. Il a donc offert aux porteurs de rente française un moyen de compensation. Le rentier devenu débiteur de l'Etat se libère au moyen de sa créance contre ce dernier.

Il faut cependant remarquer qu'il n'y a compensation dans le sens juridique du mot que si les titres remis en gage à l'Administration sont réalisés. Dans le cas contraire, c'est une simple prorogation de délai accordée par le Trésor au contribuable, garantie par des titres en nantissement.

Aux termes de la même loi, il était stipulé que la créance du Trésor serait productive d'intérêts au taux de 5 p. 100. Les arrérages des titres s'imputeraient sur le montant de ces intérêts.

Le cours des titres était celui de la Bourse de Paris au jour de la demande des intéressés. Et si leur valeur devenait inférieure aux 9/10^{es} des droits dus, le solde non garanti devait être immédiatement acquitté par les héritiers ou ayants droit.

La libération de l'impôt au moyen de valeurs d'Etat était une disposition assez adroite. Elle encourageait le public à se les procurer, en prévision de toutes éventualités. Cela constituait une compensation à la difficulté de négocier, à cette époque, les fonds d'Etat.

CHAPITRE III

LOI DU 25 JUIN 1920 A LA LEGISLATION ACTUELLE

SECTION PREMIERE

LOI DU 25 JUIN 1920

Les difficultés budgétaires ne devaient pas être aplanies, malheureusement, avec l'arrêt des hostilités. Le traité de paix ne solutionna pas la question des dettes interalliées et notre dette intérieure était devenue énorme. Dans tous les chapitres budgétaires, on recherchait des augmentations de ressources.

La loi du 25 juin 1920 est venue procéder au réajustement de nombreux tarifs de droits d'enregistrement. Elle joue, en quelque sorte, pour la période d'après-guerre, le rôle de la loi du 25 février 1901 au début du xx^e siècle. Et si l'on excepte la loi du 31 décembre 1917, rendue célèbre par la création de la taxe successorale, il faut convenir que, par l'ensemble de ses dispositions, elle est, de bien loin, la loi fiscale la plus importante depuis 1901.

Les droits de vente de meubles et d'immeubles, ainsi que les droits des baux sont augmentés dans de fortes proportions. Les droits fixes sont doublés, mais les décimes sont supprimés. La taxe sur le revenu des valeurs mobilières est également doublée. On prononce une adjonction de 2 décimes 1/2 au principal de toutes pénalités fiscales. Voici quelques-unes des principales réformes et innovations.

Nous en trouvons d'une importance équivalente dans le domaine que nous étudions. Nous allons voir successivement les dispositions concernant les donations et les successions.

A. — DONATIONS

Le tarif adopté par la loi du 25 juin 1920 conserve la distinction existant, depuis la loi de frimaire, entre les libéralités ordinaires et celles faites par contrat de mariage, mais réduit à $\frac{1}{3}$ la différence entre les deux tarifs alors que sous l'empire de la loi de frimaire la différence était de moitié.

Si nous confrontons le tarif de 1920 avec le précédent, celui du 31 décembre 1917, nous sommes amenés à faire quelques constatations intéressantes.

En ce qui concerne les donations-partages, la loi de 1920 a prévu un tarif nouveau pour celles faites entre les descendants d'un enfant unique, ce qui n'existait pas dans les lois antérieures. Et l'on peut s'en étonner, car la donation-partage, qui est limitée à la ligne directe, n'est pas uniquement réservée aux enfants du 1^{er} degré.

D'autre part, pour la ligne directe descendante et les donations entre époux, les taux prévus par la loi de 1920 sont inférieurs à ceux de la loi de 1917. On a voulu favoriser les personnes pour lesquelles l'affection du donateur est censée être la plus grande.

En contre-partie, tous les autres parents et les étrangers ont été soumis à une augmentation de droits d'un quart environ sur la législation précédente.

A quoi tiennent ces modifications de droits ? A mon avis, à deux faits principaux. D'abord à ce qu'elles réalisent un ajustement plus exact avec les nouveaux droits de mutation par décès. Dans ces derniers, en effet, l'élévation des tarifs devient particulièrement sensible à partir de la parenté collatérale privilégiée. D'autre part, l'affection portée à un descendant, à un époux, ou à un ascendant est présumée plus

vive qu'envers les autres parents. On a raisonnablement sanctionné cette distinction.

(Voir tarifs au Tableau final.)

B. — *SUCCESSIONS*

En ce qui concerne les successions, les réformes de la loi du 25 juin 1920 ont pris une ampleur particulière.

a) *TAXE SUCCESSORALE.* — Dans l'article 29, le législateur a procédé à une élévation des tarifs de la taxe successorale, surtout accentuée à compter de la tranche commençant à 500.000 francs et très sensible du fait que la limite maxima de la progressivité est portée de 50.000.000 de francs à 500.000.000 de francs. Au-dessus de ce dernier chiffre, on revient au tarif proportionnel.

On pourrait s'étonner de ce que la limite ait été ainsi élevée pour la taxe successorale alors que pour les droits de mutation elle a été maintenue au chiffre fixé par la loi du 30 mars 1902. Peut-être l'intention du législateur était-elle de compenser ainsi la faveur accordée aux grosses fortunes, exonérées de la progressivité, dans les tranches élevées, pour le calcul des droits de mutation? D'autre part, il ne paraît pas possible que l'élévation de la limite maxima ait pu être appliquée simultanément aux deux impôts. Il suffit de regarder le tarif applicable, entre non-parents, aux tranches les plus élevées dans les deux tableaux. Leur addition donne le pourcentage coquet de 97 p. 100 !

Le dernier alinéa de l'article 29 contient une disposition très importante concernant la contribution au paiement de la taxe.

« Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. »

Désormais le recours institué par la loi du 31 juillet 1917 contre les légataires particuliers est donc supprimé. Déci-

Taxe successorale. — Loi du 25 Juin 1920. — Droits %.

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE	NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
	3 enfants vivants ou représentés	2 enfants vivants ou représentés	Un enfant vivant ou représenté	Point d'enfant vivant ou représenté
1 et 2,000 francs.....	0 25	0 50	1 »	3 »
2,000 et 10,000 francs.....	0 50		2 »	6 »
10,000 et 50,000 francs.....	0 75	1 5	3 »	9 »
50,000 et 100,000 francs.....	1 »	2 »	4 »	12 »
100,000 et 250,000 francs.....	1 25	2 50	5 »	15 »
250,000 et 500,000 francs.....	1 50	3 50	6 50	18 »
500,000 et 1 million.....	2 25	4 25	8 »	21 »
1 million et 2 millions.....	3 20	6 »	12 »	24 »
2 millions et 5 millions.....	60	6 75	13 50	27 »
5 millions et 10 millions.....	4 »	7 50	15 »	30 »
10 millions et 50 millions.....	4 40	8 25	16 50	33 »
50 millions et 100 millions.....	4 80	9 »	18 »	36 »
100 millions et 500 millions.....	5 50	10 »	20 »	37 »
Au dessus de 500 millions.....	7 50	12 »	21 »	38 »

Droit de mutation — Loi du 25 Juin 1920. — Droits %.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 fr. et 2 000 fr.	2 000 fr.	et 10.000 fr.	10.000 fr.	et 20.000 fr.	50.000 fr.	et 100.000 fr.	100.000 fr.	et 250.000 fr.	250.000 fr.	et 500.000 fr.	500.000 fr. et 1 million
Ligne directe descendante au 1 ^{er} degré.....	1 »	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	9 »	11 »	13 »	15 »	17 »
Ligne directe descendante au 2 ^e degré.....	1,5	2,5	3,5	4,5	5,5	6,5	7,5	9,5	11,5	13,5	15,5	17,5
Ligne directe ascendante au 1 ^{er} degré.....	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	10 »	12 »	14 »	16 »	18 »
Ligne directe ascendante au 2 ^e degré.....	2,5	3,5	4,5	5,5	6,5	7,5	8,5	10,5	12,5	14,5	16,5	18,5
Ligne directe ascendante au delà du 2 ^e degré.....	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	11 »	13 »	15 »	17 »	19 »
Entre frères et sœurs.....	3,5	4,5	5,5	6,5	7,5	8,5	9,5	11,5	13,5	15,5	17,5	19,5
Entre oncles et neveux.....	10 »	12 »	14 »	16 »	19 »	22 »	25 »	28 »	32 »	36 »	41 »	44 »
Entre grands-oncles et petits-neveux et entre cousins germains.....	15 »	17 »	19 »	21 »	24 »	27 »	30 »	33 »	37 »	41 »	45 »	49 »
Entre parents au delà du 4 ^e degré et entre non parents.....	2 (	22 »	24 »	26 »	29 »	32 »	35 »	38 »	42 »	46 »	50 »	54 »
	25 »	27 »	29 »	31 »	34 »	37 »	40 »	43 »	47 »	51 »	55 »	59 »

sion importante, à la vérité, et surprenante pour ceux qui estiment que l'impôt de mutation doit être payé par tous les ayants droit au prorata de leur part héréditaire.

Des discussions passionnées sont nées de cette question du recours. Nous les relaterons dans la section consacrée spécialement à l'étude de la taxe successorale.

b) DROITS DE MUTATION. — Nous avons déjà dit que la limite maxima de la progressivité avait été maintenue pour les droits de mutation au chiffre de 50.000.000 de francs. Mais la progression est devenue beaucoup plus accentuée.

Une remarque importante doit être faite. Le taux des droits entre époux, selon le tarif antérieur, variait de 5' à 16 p. 100. La loi du 25 juin 1920 a assimilé les époux aux descendants du 2^e degré. Dans l'ensemble, le conjoint survivant se trouve donc nettement avantagé par le nouveau tarif. Cette faveur est d'ailleurs conforme à l'évolution de la législation civile sur les droits d'hérédité qui lui ont été successivement accordés. Depuis frimaire, le régime fiscal concernant l'époux survivant a évolué parallèlement au droit civil.

Ce dernier, en 1891, a fixé les droits d'usufruit du conjoint survivant. Parallèlement, les tarifs de mutation entre époux sont devenus de plus en plus favorables.

c) DÉGRÈVEMENTS POUR FAMILLES NOMBREUSES. — La loi du 31 décembre 1917, dans son article 13, avait accordé aux héritiers ayant une famille nombreuse, un dégrèvement des droits de mutation leur incombant pouvant atteindre 50 p. 100 du montant de ces droits. Mais elle n'avait pris en considération que la situation de famille de l'héritier. Cette disposition était incomplète. Comment le législateur a-t-il pu favoriser la famille de l'héritier et délaisser la famille du défunt?

La loi du 25 juin a comblé cette lacune en ces termes :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global

net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 p. 100 par enfant en sus du quatrième, sans que cette déduction puisse excéder 15.000 francs par enfants. »

Si nous comparons les deux dispositions de 1917 et de 1920, nous voyons que le plafond de la réduction est fixé différemment dans ces deux lois. Dans la première, ce sont les 50 p. 100 des droits; dans la deuxième, c'est un forfait de 15.000 francs.

Ce forfait nous paraît un peu arbitraire et moins rationnel que le principe du pourcentage adopté par la loi de 1917. Le pourcentage fixe en effet le point-limite de la faveur accordée aux héritiers. Le forfait de l'article 30 n'a, au contraire, aucune signification.

Dans l'article 31, une rectification dans le même sens est apportée au dégrèvement de la loi du 31 décembre 1917 (art. 13). Ce dernier article est confirmé intégralement, mais avec cette modification que l'exonération des droits incombant à chaque enfant ne peut dépasser 2.000 francs.

Le seul argument que peut invoquer le législateur en faveur de la limite forfaitaire nous paraît être le suivant. Audessus du maximum exonéré, on ne trouve plus que des successions riches qui ne méritent pas de bénéficier du dégrèvement; ce dernier est réservé, dans l'esprit du législateur, aux familles nombreuses et pauvres.

Nous avons vu que le pourcentage de l'impôt total des mutations par décès, taxe et droits réunis, pouvait être tellement élevé qu'on se trouvait en face d'un moyen légal de confiscation. Il était nécessaire de fixer un plafond. C'est ce que fit le législateur du 25 juin 1920. Mais il ne montra pas beaucoup de générosité vis-à-vis des redevables. Nous allons en juger par le dernier alinéa de l'article 30.

« Le total de la fraction de la taxe successorale édictée par l'article 29 incombant à un héritier donataire ou légataire en vertu du présent article ne pourra excéder 80 p. 100 de la part nette qui lui est dévolue calculée sur l'actif héréditaire »

ditaire net, sans déduction de la taxe successorale. La réduction portera sur les droits de mutation par décès. »

On peut faire grief au législateur de s'être montré si peu généreux, mais il serait injuste de ne pas souligner les réformes heureuses qu'il a su introduire dans la nouvelle loi.

L'article 34 est notamment inspiré par un sentiment d'équité très louable.

« Pour l'application des tarifs édictés par les articles 29 et 32 qui précèdent (calcul de la taxe et des droits)..., doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur l'enfant qui : 1° Est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus; 2° Etant âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation.

»

» Pour l'application de l'article 31 qui précède, sera assimilé aux enfants vivants de l'héritier, donataire ou légataire, tout enfant, quel que soit son âge, de l'héritier, donataire ou légataire qui : 1° Etant militaire, est mort sous les drapeaux pendant la durée de la guerre, ou soit sous les drapeaux, soit après son renvoi dans ses foyers, est mort dans l'année à compter de la cessation des hostilités, de blessure reçue ou de maladie contractée durant la guerre; 2° N'étant pas militaire, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de la cessation des hostilités. »

Ces dispositions constituent le moindre dédommagement qu'il était possible de donner à des parents si cruellement éprouvés.

Nous approuvons également sans réserve la décision du législateur de compter, pour le calcul de la taxe et des droits, l'enfant décédé au delà de 16 ans. Jusqu'à cet âge, l'enfant est à la charge de ses parents. Il meurt au moment

où ces derniers pouvaient bénéficier de leurs sacrifices. Il était juste que la loi leur en tienne compte.

d) FACILITÉS DE PAIEMENT AUX REDEVABLES. — Après le relèvement des tarifs opéré en 1910 et en 1917, il avait été nécessaire pour les raisons déjà indiquées, d'accorder aux redevables certaines facilités de paiement sous peine de les acculer aux situations les plus critiques. La loi de 1920 imita ses devancières.

L'article 33 stipule :

« Les versements semestriels prévus par l'article 7 de la loi du 13 juillet 1911 sont fixés au nombre de 2, lorsque les droits de mutation par décès exigibles n'excèdent pas 5 p. 100 des parts nettes recueillies, soit par tous les cohéritiers solidaires, soit par chacun des légataires ou donataires; de 4, lorsque ces droits n'excèdent pas 10 p. 100 des mêmes parts et ainsi de suite en augmentant de 2 le nombre des versements, au fur et à mesure que les droits dépassent un nouveau multiple de 5 p. 100, mais sans que le nombre des versements puisse être supérieur à 10. »

Il était bon toutefois d'éviter des abus. Certains héritiers, capables d'acquitter l'impôt immédiatement, auraient pu demander le moratorium pour spéculer sur la différence des intérêts à verser au Trésor et des revenus des biens successoraux. Aussi nous lisons, dans les deux derniers alinéas de l'article 33 : « Le nombre des versements successifs peut être réduit de moitié, sans pouvoir être inférieur à 2 lorsque les deniers comptants, les créances échues et les valeurs pratiquement négociables comprises dans la succession, le legs ou la donation, représentent une somme au moins égale au montant des droits exigibles.

» Les droits dont le paiement a été différé deviennent exigibles immédiatement lorsqu'il est établi que les héritiers, donataires ou légataires qui en sont débiteurs, ont réalisé des biens dépendant de la succession, de la donation ou du legs pour une valeur nette au moins égale au montant des droits restant dus. »

Sages décisions destinées à réfréner la spéculation.

e) PÉNALITÉS. — Nous ne pourrions terminer l'étude de la loi du 25 juin 1920 sans relater les pénalités sévères qu'elle a édictées. C'est d'abord l'adjonction de 2 décimes $1/2$, soit le $1/4$ au principal de toutes les pénalités fiscales (art. 110).

Ce sont ensuite les graves dispositions de l'article 112 :

« Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public, sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

» En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus et pourra être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

» Les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté. »

L'article 112 se dispense de commentaire. C'est un moyen d'intimidation. Mais on constate, dans la pratique, que ces sévères dispositions ne sont appliquées que bien rarement. Et cela est fort heureux. L'Administration n'aurait rien de bon à attendre d'une impitoyable mise à exécution de ces textes.

*
* *

Considérations sur la loi du 25 juin 1920.

Comme pour les lois précédentes, replaçons-nous dans le cadre historique.

La situation financière de la France était particulièrement angoissante. Les dettes intérieures et extérieures attei-

gnaient un chiffre formidable, d'autant plus important d'ailleurs qu'il était exprimé en une unité monétaire ayant perdu plus de la moitié de sa valeur. A l'effort gigantesque fourni par la nation pendant quatre années d'une guerre de Titans, succéda un affaissement nerveux que l'on dénomma « vague de paresse ». La production économique se ralentissait et nos dépenses étaient sans cesse accrues. Le marasme de nos finances risquait donc de s'aggraver de plus en plus.

On ne doit pas s'étonner, dans ces conditions, que les lois fiscales nées d'une pareille crise, aient contenu de fortes augmentations d'impôts.

Il ne faudrait pas croire cependant que les accroissements d'impositions constituent une simple formalité à effectuer. Nous avons vu les dangers d'une fiscalité exagérée. Sous peine de dévorer entièrement la matière imposable, on est obligé de fixer un plafond limite.

D'autre part, l'impôt doit être établi en fonction du lien d'affection entre le donateur ou le défunt, et les ayants droit, en fonction des charges de famille supportées par les bénéficiaires, en fonction aussi (car il ne faut pas oublier que nous sommes au lendemain de la guerre) des sacrifices consentis par le pays.

Le législateur de 1920 a compris tout cela, ce qui fait honneur à ses sentiments de justice et d'humanité.

SECTION II

LOI DU 3 DECEMBRE 1922

La loi du 25 juin 1920 était d'une importance telle qu'il n'y avait pas lieu d'envisager pour quelques années de nouvelles réformes fiscales. La même accalmie s'était d'ailleurs produite après la promulgation des lois de frimaire et du 25 février 1901. Pendant un certain temps, nous n'assiste-

rons plus qu'à l'élaboration de dispositions secondaires imposées par la situation financière ou les nécessités sociales.

Après la guerre, le coût de la vie augmenta dans d'effrayantes proportions. Toutes les matières premières effectuèrent une ascension équivalente. Obligatoirement, les salaires montaient au même rythme. Il y avait entre ces divers éléments des relations de cause à effet très intéressantes à étudier, mais qui sortent malheureusement du cadre de cet essai.

Au lendemain de la guerre, un problème s'était notamment posé avec une acuité particulière :

La destruction de provinces riches et très habitées, les exigences et le goût toujours plus grand du confort dans toutes les classes de la société, avaient contribué à raréfier les logements libres. Pour résoudre ce problème, on s'attacha principalement à deux solutions.

La première, essentiellement négative, et combien imparfaite, fut constituée par l'établissement d'une législation de loyers qui demeurera un modèle de confusion. La seconde, plus positive et plus intéressante à tous égards, encourageait la construction de nouveaux immeubles.

Mais cet effort se heurtait à un dur obstacle : la cherté des matériaux et de la main-d'œuvre.

On chercha à atténuer le plus possible ces difficultés en accordant des faveurs fiscales à toutes les entreprises ou sociétés d'habitations à bon marché.

Une première disposition fut prise dans ce sens par la loi du 5 décembre 1922 qui stipula dans son article 61 que serait soumis au droit fixe (6 fr.) :

« Tout transfert de propriété à titre gratuit effectué par les communes ou les départements au nom des offices publics d'habitations à bon marché, ainsi que la résolution volontaire ou judiciaire des contrats constatant la vente de maisons individuelles à bon marché. »

Enfin, dans son article 72, la loi du 5 décembre 1922

étendit aux offices publics d'habitations à bon marché le régime de faveur introduit par la loi du 23 février 1901 (art. 19) en faveur des établissements de bienfaisance. Désormais, ces offices seront assujettis au droit de 9 p. 100.

SECTION III

LOI DU 30 JUIN 1923

D'une importance bien plus grande fut la loi du 30 juin 1923, en raison des modifications qu'elle a introduites dans le régime fiscal des donations et des successions.

ā) DONS OU LEGS AUX COMMUNES D'ŒUVRES D'ART OU DE MONUMENTS HISTORIQUES. — Le législateur a voulu permettre à la collectivité de devenir propriétaire à titre gratuit des œuvres ou monuments susceptibles d'enrichir son patrimoine artistique sans être assujettie aux droits, presque prohibitifs, institués entre personnes non parentes. En conséquence, les droits sont supprimés purement et simplement lorsqu'il y a eu don ou legs faits au profit des départements, communes, etc.

« Sont exemptés des droits de mutation par décès et des droits d'enregistrement des donations entre vifs établis par les dispositions qui précèdent, les dons et legs d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux départements, aux communes et aux établissements pourvus de la personnalité civile, si ces œuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique... » (Art. 24.)

Le même article assujettit les mêmes personnes morales au droit de 9 p. 100 quand elles sont bénéficiaires de libéralités à charge par elles de les consacrer à l'achat d'œuvres d'art, de monuments historiques, etc. C'est une extension nouvelle donnée à l'article 19 de la loi du 23 février 1901.

b) EVALUATION DES OBJETS MOBILIERS DANS LES MUTATIONS PAR DÉCÈS. — Nous avons déjà vu la notable amélioration apportée, à ce point de vue, par la loi du 23 février 1901 à celle du 21 juin 1873; elle consistait à intercaler, comme base d'évaluation, la police d'assurance contre l'incendie entre le prix d'adjudication et la déclaration des intéressés. La loi de 1923 va bouleverser l'ordre établi par la loi de 1901 et introduire une innovation considérable : celle de l'évaluation forfaitaire.

Il résulte de l'article 20 que désormais la valeur des objets mobiliers sera déterminée :

1° Par le prix de l'adjudication intervenue dans les deux ans du décès.

2° A défaut d'adjudication, en prenant pour base les 60 p. 100 de la valeur assurée.

Nous remarquons que le taux de 33 p. 100 établi par la loi de 1901 est porté à 60 p. 100; cette disposition exagérément fiscale en apparence, est cependant logique. L'écart de 66 p. 100 admis précédemment entre la valeur véritable et la valeur assurée était manifestement exagérée. La loi de 1923 a redressé cette erreur avec raison.

3° A défaut d'adjudication ou d'assurance, par l'estimation contenue dans un inventaire dressé dans les cinq ans du décès.

4° Si tous les éléments ci-dessus font défaut, en prenant pour base les 5 p. 100 de l'ensemble des valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire.

Ainsi que nous le voyons, l'estimation fournie par les inventaires est reléguée du premier au troisième rang. J'approuve la priorité donnée aux ventes publiques. Ces dernières fournissent un élément d'appréciation évidemment précis sur la valeur des choses. Il y a moins de raisons de voir la police d'assurance prévaloir sur l'estimation contenue dans les inventaires. Je vois dans cette interversion une raison purement fiscale. Généralement, les personnes appe-

lées à priser le mobilier sous-évaluent ce dernier. Les polices d'assurance, au contraire, sont souscrites pour un chiffre élevé.

Enfin et voici la grande innovation : à défaut de tous autres éléments, on prendra pour base les 5 p. 100 forfaitaires de la consistance successorale. Comme dans toutes les dispositions identiques, ce taux peut encourir le reproche d'être arbitraire.

Il paraît cependant raisonnable. Il est vraisemblable qu'une succession de 400.000 francs comprenne un mobilier d'une valeur de 20.000 francs. Ce rapport est surtout exact pour les successions ouvertes en ville. A la campagne, il n'est pas rare, même dans les successions importantes, de voir un mobilier de faible valeur.

La loi prévoit, il est vrai, la preuve contraire; mais cette dernière est si difficile à fournir!

c) ÉVALUATIONS IMMOBILIÈRES BASÉES SUR LES PRIX D'ADJUDICATION. — Il est admis d'une manière constante que le prix d'adjudication est le plus sûr élément d'appréciation de la valeur des biens. En matière immobilière, l'article 2 de la loi du 27 mai 1918 avait stipulé que ce prix devait servir de base à condition que l'adjudication intervienne dans l'année antérieure ou postérieure au décès. Ce délai, avec juste raison, a paru trop court au législateur de 1923, qui l'a doublé (art. 24 de la loi du 30 juin 1923).

d) INVENTAIRE DES COFFRES-FORTS APRÈS DÉCÈS. — La disposition adoptée par la loi du 18 avril 1918 concernant l'obligation d'inventorier en présence d'un notaire, les coffres-forts placés dans les établissements de crédit, était apparue aux yeux de beaucoup comme le critérium de l'inquisition.

On ne devait pas cependant s'arrêter dans cette voie. Redoutant probablement la collusion entre le notaire et ses clients, le législateur impose désormais la présence, à cette opération, d'un fonctionnaire de l'Enregistrement. C'est en effet un beau progrès. Dorénavant il ne reste plus à l'Admi-

nistration qu'à apposer les scellés sur la maison du *de cujus*, assigner un logement provisoire aux héritiers, et procéder à une perquisition en règle de l'immeuble.

La fraude, il est vrai, déjouerait aisément cette mesure. Aux termes de l'article 16, le directeur de l'Enregistrement doit donc être avisé, par lettre recommandée, de l'intention des ayants droit de procéder à l'ouverture du coffre. Comme fiche de consolation, il est vrai; les procès-verbaux d'inventaire sont établis sur papier non timbré et enregistrés gratis !

Remercions le fisc de cette délicate attention !

SECTION IV

LOI DU 22 MARS 1924

L'armistice avait fait naître au cœur des Français une immense espérance : espérance de relèvement et de prospérité. Mais nous comptions sans les rivalités surnoises qui ne tardèrent pas à se révéler entre les alliés de la veille. Les revendications les plus légitimes nous étaient âprement discutées par des partenaires qui ne nous désiraient pas trop forts et qui voulaient conserver en l'Allemagne un client sérieux.

Dès 1919, nous entrons dans la voie des emprunts destinés particulièrement à financer la reconstruction de nos régions dévastées. C'est une avance consentie par le pays, mais qu'il espère récupérer sur les versements de l'Allemagne. Nous connaissons la suite...

Notre situation financière devient difficile. Celle de la trésorerie est angoissante. Il faut envisager des remboursements de dettes à court terme. Le malaise général se traduit, au début de 1924, par une dépréciation de notre monnaie. Le gouvernement Poincaré dut parer au plus pressé. Au risque de compromettre sa popularité à quelques mois

des élections législatives, il prend courageusement des mesures destinées à conjurer le danger. Il crée notamment le fameux double décime en vertu duquel tous les droits sont augmentés d'un cinquième.

Cet impôt devait être provisoire; il était considéré comme un moyen de salut public destiné à disparaître aux premiers beaux jours. La majorité issue de la consultation législative du 11 mai 1924 l'avait d'ailleurs annoncé à grand fracas. Malheureusement, l'expérience nous a appris que la suppression d'un impôt était chose plus difficile que sa création. Le double décime n'a pas échappé à cette règle.

Nous n'avons pas à nous appesantir davantage sur les conséquences de la loi du 22 mars 1924. Tous les droits d'enregistrement, sans exception, furent augmentés d'un double décime, c'est-à-dire d'un cinquième. Si cette disposition assurait au Trésor un supplément de ressources important, elle constituait pour le redevable une aggravation sensible des charges antérieures.

SECTION V

LOI DU 13 JUILLET 1925

La forte augmentation des droits résultant des lois précédentes eut pour conséquence d'éveiller et de développer chez le contribuable l'esprit de fraude.

Au fur et à mesure que de nouveaux procédés étaient employés pour tromper et éviter les exigences du fisc, ce dernier devait se défendre en recherchant les moyens de prévenir les irrégularités dont il était victime.

a) PRÉSUMPTION DE PLEINE PROPRIÉTÉ. — Des acquéreurs cherchaient notamment à éluder les droits de mutation incombant à leurs héritiers en stipulant l'acquisition en leur nom personnel pour l'usufruit et au nom de leurs présomp-

tifs héritiers pour la nue propriété. Dans la plupart des cas de ce genre, les deniers étaient fournis exclusivement par les usufruitiers.

Le législateur de 1923 essaya de réprimer ces procédés frauduleux et, dans son article 45, édicta la disposition suivante :

« Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve du contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière. Sont réputées interposées les personnes désignées dans les articles 911 et 1100 du Code civil. »

Si le législateur a voulu mettre fin à des procédés frauduleux qui tendaient à se généraliser, il a pu se flatter d'y avoir réussi en grande partie. Il n'en est pas moins vrai que la solution adoptée par lui était très sévère pour les contractants de bonne foi. Mais il estima probablement que la preuve de cette dernière serait trop difficile à faire et que, dans des dispositions de ce genre, il était préférable de ne pas tolérer d'exceptions à la règle générale.

Remarquons d'ailleurs que l'on peut encore échapper aux rigueurs de la loi sans grande difficulté. Il suffirait par exemple à l'héritier présomptif d'acquies en son nom avec des fonds fournis secrètement par l'auteur. Puis il constituerait sur la tête de ce dernier une rente viagère correspondant à l'usufruit du bien acquis.

Enfin, la présomption de propriété des titres et valeurs dont le défunt a touché les revenus avant son décès, édictée par la loi du 18 avril 1918 (Art. 17), a été confirmée par l'article 46 de la loi du 13 juillet 1923. Le délai de six mois prévu dans la première loi a été porté à un an dans la

seconde; la durée d'application de la présomption a donc été sensiblement augmentée.

b) PROROGATION DE DÉLAI POUR LE PAIEMENT DES DROITS DE SUCCESSION AFFÉRENTS AUX CRÉANCES A TERME NOMINATIVES. — Pour ce genre de créances venant à échéance plus de cinq ans après l'ouverture de la succession, il a été stipulé « que le paiement des droits de mutation par décès, à l'exclusion de la taxe successorale, pourrait, à concurrence de la part proportionnelle au montant de ces créances, et si les parties le requéraient, être différé jusqu'à la date des échéances, sans que le paiement pour solde puisse être retardé au delà de trente ans. » (Art. 50.)

Il faut voir dans cette disposition une tendance analogue à celle qui s'est déjà manifestée après les augmentations de tarif contenues dans les lois de 1910 et 1917. Le législateur de 1925 a pensé que le bénéficiaire d'une créance à longue échéance pouvait se trouver momentanément en grande difficulté puisqu'il n'était pas susceptible d'acquitter les droits sur la réalisation de l'actif héréditaire; l'article 50 lui a accordé des facilités et c'était justice.

c) PÉNALITÉS POUR DISSIMULATION. — Nous avons déjà vu que les omissions à caractère frauduleux étaient punies d'un double droit en sus. Une pénalité équivalente fut édictée dans l'article 44, « quand il était amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat ou d'une convention était dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés ».

d) ENVOI EN POSSESSION DES BIENS A L'ÉTRANGER. — L'augmentation incessante des contributions et la menace de l'impôt sur le capital avaient encouragé certains timorés à expatrier leurs capitaux ou à se rendre propriétaires de biens à l'étranger. Ce mouvement avait pris une telle ampleur que certaines successions risquaient d'échapper presque entièrement aux droits français.

Le législateur de 1925, afin de corriger ces abus, édicta des mesures d'une exceptionnelle sévérité.

Désormais, « dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens mobiliers ou immobiliers de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, un envoi en possession spécial de ces biens doit être prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte » (Art. 52).

Cela sous peine, « outre les sanctions prévues par l'article 366 du Code pénal, d'une amende égale (décime compris) à la moitié du montant de l'avoir dissimulé... » (Art. 53). Ainsi qu'on le voit, il ne s'agit plus seulement de la menace d'une forte amende, mais bien de la mise en possession elle-même des biens au profit de l'héritier.

Mesure exorbitante du droit commun! Jusqu'à ce jour, l'envoi en possession n'était exigé qu'en raison de la qualité du successeur. Maintenant, un autre élément entre en ligne de compte : la nature du bien transmis. Il fallait vraiment des raisons bien graves pour sanctionner une telle anomalie. L'exportation des capitaux constituait-elle un danger suffisant pour la justifier? Nous ne le pensons pas.

Le président Poincaré se chargea plus tard de démontrer que les pénalités les plus sévères sont moins efficaces que les mesures propres à faire renaître la confiance. Mais il est permis de se demander pourquoi les dispositions de l'article 52 ont été maintenues après que la grande majorité des capitaux expatriés eurent repris le chemin de la France. A notre avis, cette mesure exceptionnelle devait être rapportée pour encourager le rapatriement complet de ces capitaux momentanément fugitifs.

Nous ne signalerons que pour mémoire l'obligation, pour les officiers ministériels, de mentionner dans les inventaires ou les actes de notoriété la nécessité de cet envoi en possession et l'obligation, pour le notaire en particulier, « d'affir-

mer dans un inventaire après décès, avant la clôture, qu'au cours des opérations il n'a constaté l'existence d'aucune valeur ou créance autres que celles portées dans l'acte ni d'aucun compte de banque étrangère, et qu'il n'a découvert aucune trace de l'existence, à l'étranger, soit d'un compte individuel de dépôt de fonds ou de titres, soit d'un compte indivis ou collectif avec solidarité » (Art. 48, 54 et 55).

Ces mesures sont destinées à faciliter l'application de l'article 52. Les pénalités prévues contre les délinquants sont d'ailleurs suffisamment sévères pour que les officiers ministériels et les héritiers prennent au sérieux l'établissement de ces dispositions.

e) **PRESCRIPTIONS POUR LA DEMANDE DES DROITS.** — Aux termes des articles 36, 57 et 58, « il y a prescription pour la demande des droits, après un délai de deux ans, à compter du jour de l'enregistrement ou de la déclaration, s'il s'agit d'une insuffisance de prix ou d'une fausse évaluation de la valeur vénale, le délai étant réduit à six mois en matière de vente de fonds de commerce, et à un an en ce qui concerne les cessions de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble ».

Pourquoi cette réduction des délais de prescriptions en matière de vente de fonds de commerce et de cession de bail? C'est probablement en raison de la difficulté pour le fisc d'apprécier ces éléments après un délai trop long, notamment pour les fonds de commerce dont les éléments sont de valeur essentiellement variable.

f) **DROITS DUS EN CAS DE RENONCIATION A SUCCESSION.** — Le législateur a tenté de prévenir l'entente frauduleuse pouvant exister entre des héritiers d'un degré différent : l'héritier le plus éloigné aurait pu renoncer à la succession au profit d'un cohéritier plus rapproché, ce qui entraînait la perception de tarifs moins avantageux pour le Trésor; ces mêmes héritiers pouvaient d'ailleurs détruire l'effet de la

renonciation par l'établissement d'une contre-lettre restituant au renonçant sa part intégrale dans la succession.

C'était une fraude facile que le législateur essaya de prévenir par les stipulations de son article 51 :

« En cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès, exigible sur les biens qui, par l'effet de la renonciation, adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut pas être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant s'il avait accepté. »

Il y a cependant des exceptions importantes à la règle générale :

Les départements, communes et autres collectivités bénéficiant des tarifs réduits ne sont pas assujettis à la règle établie par l'article 51. Il en est de même pour les héritiers en ligne directe. Telles sont les principales dispositions de la loi du 13 juillet 1925 susceptibles d'intéresser notre étude. En dehors de la prorogation au paiement des droits accordée aux héritiers de créances à termes nominatives, toutes les mesures prises sont empreintes d'une tendance fiscale très accusée. L'Administration essayait de réagir contre les procédés frauduleux qui étaient suscités, il faut le reconnaître, par l'augmentation incessante des tarifs.

Les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 sont, en grande partie, d'une sévérité exagérée. La présomption de pleine propriété, l'envoi en possession des biens à l'étranger, les droits dus par les héritiers les plus proches en cas de renonciation à succession, constituent autant de mesures impitoyables qui décèlent l'intention du législateur de réprimer sans merci toute évasion fiscale et de trouver par tous les moyens des ressources à un Trésor obéré.

Le plus grand grief que l'on peut faire à ces dispositions, c'est qu'elles s'appliquent indistinctement aux parties de bonne et mauvaise foi. C'est une confusion évidemment regrettable.

SECTION VI

LOI DU 3 AOUT 1926

Le mois d'août 1926 éveille les souvenirs de la période la plus dramatique de notre crise financière. Par suite d'une panique dont nous n'avons pas à analyser ici les mobiles, le franc est offert en grandes quantités sur les bourses françaises et étrangères. Notre devise s'effondre d'une manière catastrophique.

Allons-nous suivre l'exemple d'inflation que l'Allemagne nous a donné trois ans auparavant? Non, car devant le péril imminent, un ministère de concentration s'est formé sous la présidence de M. Poincaré. La confiance est revenue et notre devise reprend une vigoureuse ascension. Pour assainir notre situation monétaire, il faut assurer au budget un équilibre complet et amortir peu à peu l'énorme dette de notre Trésor, en particulier la dette flottante, véritable épée de Damoclès.

A cet effet, l'on institue une Caisse autonome de gestion des bons de la Défense nationale, d'exploitation industrielle des tabacs et d'amortissement de la dette publique. Parmi les recettes prévues à l'effet d'amortir notre dette flottante, une des plus importantes est incontestablement la taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation.

a) TAXE DE PREMIÈRE MUTATION. — Nous n'avons d'ailleurs à en parler dans cette étude que très brièvement, car elle s'applique principalement aux mutations à titre onéreux.

Il est stipulé dans l'article 18 :

« A partir de la publication de la loi du 3 août 1926, toute mutation de propriété à titre onéreux, d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle, ainsi que les échanges et les partages avec soulte des mêmes biens donnent lieu, au moment de l'enregistrement des actes

ou des déclarations, à la perception d'une taxe complémentaire exceptionnelle de 7 p. 100... Cette taxe n'est perçue qu'une seule fois, au moment de la première transmission... »

Une soulte immobilière dans une donation-partage devra donc supporter la taxe complémentaire de 7 p. 100. Nous avons déjà vu que la soulte, au point de vue juridique, devait être considérée comme l'acquisition de ce qui excède la part légale du copartageant. Dans ces conditions, il n'est pas surprenant qu'elle ait été assujettie aux mêmes charges que les mutations à titre onéreux.

Je me permettrai d'ouvrir une parenthèse sur un des derniers alinéas de l'article 18 qui me paraît en contradiction complète avec les principes de l'enregistrement.

« La taxe complémentaire est applicable à tous les actes non encore enregistrés et aux mutations non déclarées au moment de la publication de la loi. »

Nous savons que les droits d'enregistrement n'ont pas d'effet rétroactif et que, par ailleurs, un droit est acquis au Trésor quand il est ouvert, c'est-à-dire quand le contrat qui lui a donné naissance est parfait. L'article 18 constitue donc une exception que je qualifierai de tout à fait excessive. Si grand qu'ait été le désir du Trésor de se procurer le maximum de ressources, il ne devait pas se livrer à cette sorte d'attaque par surprise.

J'ai connu, pour ma part, un officier ministériel qui avait certifié à ses clients qu'un droit complémentaire ultérieur ne pouvait frapper l'acte dressé par lui, devenu complet avant la promulgation de la loi, et qui fut actionné par ses clients en responsabilité en raison du préjudice causé à ces derniers par l'application de la taxe complémentaire. Le Tribunal civil appelé à juger l'affaire condamna l'officier ministériel, malgré sa bonne foi.

La disposition légale est déloyale; le jugement est inique.

b) MODE DE PAIEMENT DES DROITS. — « Le paiement de la taxe prévu à l'article 34, des droits de mutation par décès et

de la taxe successorale, peut être effectué en rentes, valeurs du Trésor et bons de la Défense nationale dans la proportion fixée par le Conseil d'Administration de la Caisse autonome de gestion des bons de la Défense nationale, d'exploitation industrielle des tabacs et d'amortissement de la dette publique. » (Art. 26.)

« La valeur de reprise de ces divers titres est fixée par décrets. » (Art. 20.)

Cette disposition a été prise tant pour faciliter au redevable le paiement des droits que pour effectuer l'amortissement de la dette publique. Le Trésor, en prenant possession des titres de créances que l'on a contre lui, a toute facilité pour les amortir, dès qu'il juge le moment propice. C'est, en tous cas, un procédé d'extinction de la dette par confusion.

c) NOUVEAUX TARIFS. — Enfin, la loi du 3 août 1926 augmenta dans des proportions assez fortes les tarifs des droits de mutation par décès. Les premières tranches afférentes à la ligne directe descendante au premier degré s'élèvent désormais à 3 p. 100, 4,20 p. 100 et 5,40 p. 100.

Cet accroissement aurait abouti à une spoliation complète si le législateur, dans son désir de ramener la confiance, n'avait fixé un plafond.

« Le total de la fraction de la taxe incombant à un héritier, donataire ou légataire, et des droits par décès, à la charge de cet héritier, donataire ou légataire, ne peut excéder les maximas ci-après (Art. 19 et 21) : En ligne directe et entre époux, 25 p. 100. En ligne collatérale, 35 p. 100. Entre parents au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes, 40 p. 100.

» La taxe successorale et les droits de mutation par décès sont intégralement versés à la Caisse spéciale d'amortissement. »

C'est une amélioration sensible sur le maximum fixé précédemment à 80 p. 100. D'autre part, alors que la réduction ne pouvait antérieurement s'opérer que sur les droits de

mutation, elle pourra s'effectuer désormais sur la taxe et les droits réunis.

Nous développerons spécialement la répercussion des articles 19 et 21 sur la nature juridique de la taxe successorale, dans la section réservée à l'étude de cette dernière.

Telles sont les principales dispositions contenues dans la loi du 3 août 1926. Nous savons dans quelle ambiance elles ont été élaborées. Il ne faut pas s'étonner de ce qu'elles aient l'allure de mesures de salut public.

Soyons cependant reconnaissants au législateur d'avoir su tempérer les effets de l'augmentation des droits de mutation par l'établissement d'un maximum très raisonnable.

En ce qui concerne la taxe de première mutation, si elle fut utile à une époque particulièrement critique, il serait temps désormais de l'abolir. Elle est un frein puissant pour l'activité des transactions immobilières. Elle est en outre un encouragement à la dissimulation. De toute façon, l'intérêt du Trésor est lésé par son maintien. Cela confirme le dicton : « Un impôt excessif tue l'impôt. »

Tarifs des donations à titre de partage anticipé. — Droits %.

		Loi du 22 frimaire an VII.	Loi du 28 avril 1816.	Loi du 16 juin 1824.	Loi du 26 février 1901.	Loi du 8 avril 1910.	Loi du 31 décembre 1917.	Loi du 25 juin 1920.	Loi du 22 mars 1924.
Ligne directe des- cen- dante	mobil.	1 25	1 25	0 25	1 70	2 »	+ 2 enf. 2 50 2 enf. 4 50	+ 2 enf. 2 50 2 enf. 4 50 (descend. d'un enf. un.)	3 » 5 40
	immobil.	2 50	2 50	1 »					6 50 7 80

Droits de mutation. — Loi du 3 Août 1926. — Droits o/o.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ.	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 fr. à 10/10 fr.	10,000 fr.	à 50,000 fr.	à 100,000 fr.	à 250,000 fr.	à 500,000 fr.	500,000 fr. à 1 million.	1 million à 2 millions.	2 millions à 5 millions.	5 millions à 10 millions.	10 millions à 50 millions.	Au delà de 50 millions.
Ligne directe, descendant 1 ^{er} degré.....	3 »	4 20	5 40	6 60	7 80	9 »	10 20	11 40	12 60	13 80	15 »	
Ligne directe, descendant 2 ^{me} degré et entre époux.....	3 60	4 80	6 »	7 20	8 40	9 60	10 80	12 »	13 20	14 40	15 60	
Ligne directe, descendants au delà du 2 ^m degré.....	4 20	5 40	6 60	7 80	9 »	10 20	11 40	12 60	13 80	15 »	16 20	
Ligne directe, ascendants 1 ^{er} degré.....	4 80	6 »	7 20	8 40	9 60	10 80	12 »	13 20	14 40	15 60	16 80	
Ligne directe, ascendants 2 ^{me} degré et au delà.....	5 40	6 60	7 80	9 »	10 20	11 40	12 60	13 80	15 »	16 20	19 40	
Entre frères et sœurs.....	14 40	16 80	19 20	21 60	24 »	26 40	28 80	31 20	33 60	36 »	38 40	
Entre oncles et neveux.....	20 40	22 80	25 20	27 60	30 »	32 40	34 80	37 20	39 60	42 »	44 40	
Entre grand-oncles et petits-neveux et entre cousins germains.....	26 40	28 80	31 20	33 60	36 »	38 40	40 80	43 20	45 60	48 »	50 40	
Au delà du 4 ^m degré et entre non parents...	32 40	34 80	37 20	39 60	42 »	44 40	46 80	49 20	51 60	54 »	56 40	

Taxe successorale. — Loi du 3 Août 1926. — Droits %.

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE	NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
	3 enfants vivants ou représentés.	2 enfants vivants ou représentés.	Un enfant vivant ou représenté.	Point d'enfant vivant ou représenté.
1 et 2.000 francs.....	0 30	0 60	1 20	3 60
2.000 et 10.000 francs.....	0 60	1 20	2 40	7 20
10.000 et 50.000 francs.....	0 90	1 80	3 60	10 80
50.000 et 100.000 francs.....	1 20	2 40	4 80	14 40
100.000 et 250.000 francs.....	1 50	3 »	6 »	18 »
250.000 et 500.000 francs.....	1 80	4 20	7 80	21 60
500.000 et 1 million.....	2 70	5 10	9 60	25 20
1 million et 2 millions.....	3 84	7 20	14 40	28 80
2 millions et 5 millions.....	4 32	8 10	16 20	32 40
5 millions et 10 millions.....	4 80	9 »	18 »	36 »
10 millions et 50 millions.....	5 28	9 90	19 30	39 60
50 millions et 100 millions.....	5 76	10 80	21 60	43 20
100 millions et 500 millions.....	6 »	12 »	24 »	44 »
Au-dessus de 500 millions.....	9 »	14 40	25 20	46 80

Tarifs des donations par contrat de mariage. — Droits %.

LIENS DE PARENTÉ nir. les donateurs et les donataires.		Loi du 23 Primaire AN VII	Loi du 28 avril 1816	Loi du 14 avril 1832	Loi du 18 mai 1850	Loi du 26 févr. 1904	Loi du 8 avril 1910	Loi du 31 déc. 1917	Loi du 23 juin 1920	Loi du 22 août 1924
					Avec décm s	Sans décm s	Sans décm s	Sans décm s	Sans décm s	Avec décm s
Ligne directe descendante.....	Mob. Immob.	0 625 1 25	0 625 1 25	0 625 1 25	1 25 2 75	2 »	2 50	+ 2 enf. 4 50 2 enf. 5 50 1 enf. 6 50	3 50 4 50 5 50	4 20 5 40 6 10
Entre époux.....	Mob. Immob.	0 25 1 50	0 25 1 50	0 25 1 50	1 50 3 »	3 50	4 50	8 »	4 50	5 40
Entre frères et sœurs.....	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	2 » 4 50	4 50	7 »	8 50	13 »	15 »	18 »
Entre oncles et neveux.....	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	2 » 4 50	4 50	8 »	10 50	15 »	20 »	24 »
Entre grands-oncles et petits-neveux.....	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	2 50 5 »	5 »	9 »	12 »	17 »	25 »	30 »
Entre parents au 4° degré.....	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	2 50 5 »	5 »	9 »	12 »	17 »	25 »	30 »
Entre parents aux 5° et 6° degrés	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	3 » 3 50	5 50	10 »	15 »	21 »	30 »	36 »
Entre parents au delà du 6° degré	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 25 2 50	3 » 3 50	5 50	11 »	15 »	21 »	30 »	36 »
Entre non parents.....	Mob. Immob.	1 25 2 50	1 75 3 50	4 » 6 »	6 »	11 »	15 »	21 »	30 »	36 »

Tarifs des donations ordinaires. — Droits %.

LIEN DE PARENTÉ entre le donateur et le donataire	Loi du 23 frimaire an VII	Loi du 23 avril 1817	Loi du 21 avril 1832	Loi du 18 mai 1851	Loi du 21 févr. 1901	Loi du 8 avril 1910	Sans décrets Loi du 31 déc. 1917	Loi du 25 juil. 1920	Loi du 2 mars 1924
Ligne directe descendante.	Mob. Immob. 1 25 2 50	1 25 2 50	1 25 2 50	2 50 4 »	3 50	4 50	+ 2 enf. 6 50 enf. 8 50 1 enf. 10 50	5 50 7 50 9 50	6 60 9 » 11 40
Ligne directe ascendante.	Mob. Immob. 1 25 2 50	1 25 2 50	1 50 2 50	2 50 4 »	3 50	4 50	4 50	9 50	11 40
Entre époux.	Mob. Immob. 0 50 3 »	0 50 3 »	0 50 3 »	3 » 4 50	5 »	6 50	+ 2 enf. 6 50 2 enf. 10 » 1 enf. 13 50 0 enf. 17 »	5 50 7 50 9 50 11 50	6 60 9 » 11 40 13 80
Entre frères et sœurs.	Mob. Immob. 2 50 5 »	2 50 5 »	3 » 6 50	6 50	9 »	11 »	23 »	25 »	30 »
Entre oncles ou tantes et ne- veux et nièces.	Mob. Immob. 2 50 5 »	50 5 »	3 » 6 50	6 50	10 »	13 »	25 »	30 »	36 »
Entre grands-oncles et petits- neveux.	Mob. Immob. 2 50 5 »	2 50 5 »	4 » 7 »	7 »	11 »	15 »	27 »	35 »	42 »
Entre parents au 4 ^e degré.	Mob. Immob. 2 50 5 »	2 50 5 »	4 » 7 »	7 »	11 »	15 »	27 »	35 »	42 »
Entre parents aux 5 ^e et 6 ^e degrés	Mob. Immob. 2 50 5 »	2 50 5 »	5 » 8 »	8 »	12 »	18 »	31 »	40 »	48 »
Entre parents au delà du 6 ^e deg.	Mob. Immob. 2 50 5 »	2 50 5 »	5 » 8 »	8 »	13 50	18 »	31 »	40 »	48 »
Entre non parents.	Mob. Immob. 2 50 5 »	3 50 7 »	6 » 9 »	9 »	13 50	18 »	31 »	40 »	48 »

APPENDICE I

Taxe successorale.

J'ai pensé qu'il était préférable d'étudier en une seule section cette importante question de la taxe successorale, au lieu d'en éparpiller l'examen sur les diverses lois qui l'ont créée et modifiée.

Cette innovation considérable a introduit dans le régime fiscal français une complication très grande; son application est souvent fort délicate, et sa nature toute spéciale. Pour toutes ces raisons, il est nécessaire d'en synthétiser l'étude. Nous avons déjà vu dans quel esprit elle avait été créée. La taxe successorale, copiée sur L'Estate Duty anglais, créé en 1894, a fait couler beaucoup d'encre. On a beaucoup discuté son opportunité et son mode d'application.

En faveur de son opportunité, on a présenté principalement deux arguments :

- a) L'institution de cette nouvelle taxe doit donner aux recettes budgétaires un appoint considérable;
- b) Elle a le mérite de favoriser les familles nombreuses. Elle les encourage et compense en partie les impôts indirects qu'elles ont dû supporter lourdement.

La valeur du premier argument est indiscutable. Remarquons toutefois que la plus-value importante apportée par cet impôt nouveau est surtout sensible dans le Midi et le centre de la France, régions où les familles nombreuses sont rares. Dans les départements du Nord, au contraire, la taxe ne s'applique que très rarement.

En ce qui concerne le second argument, j'avoue qu'il me laisse assez sceptique. Je ne pense pas que l'accroissement des familles nombreuses puisse résulter de dispositions législatives quelconques. Nous touchons ici un problème social très délicat et trop étendu pour que je puisse me permettre

d'en amorcer le développement. En réalité, le désir d'avoir beaucoup d'enfants, d'en avoir peu ou de ne pas en avoir du tout est fonction d'une quantité de facteurs au regard desquels les lois les mieux étudiées forment un bien léger contrepoids.

Je ne veux pas dire, d'ailleurs, que le législateur ait eu tort d'imposer des mesures réclamées par l'équité. Il est naturel et moral que les familles nombreuses reçoivent ainsi compensation des charges qu'elles ont supportées.

Si l'opportunité de la taxe est discutable, son mode d'application a donné naissance à des controverses et à une jurisprudence qui n'ont certes pas simplifié les choses; cet impôt est devenu aujourd'hui un véritable chaos. Nous allons d'abord étudier sa nature.

§ 1. — NATURE DE LA TAXE SUCCESSORALE.

Sa nature semble avoir été nettement définie dans l'exposé des motifs de la loi du 23 juin 1920 :

« La taxe a le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héréditaire pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter. »

C'est un *prélèvement* sur la masse héréditaire. Cette définition, en apparence très claire, a pourtant donné naissance à de vives controverses. On s'est demandé si la taxe successorale devait être considérée comme un passif successoral pur et simple ou comme une dette personnelle des héritiers.

Au point de vue fiscal, il y a unanimité dans l'interprétation de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917. La taxe est un *passif de la succession*. Cela résulte tant des instructions et solutions de l'Administration que de la jurisprudence.

Parmi les jugements les plus intéressants, je citerai celui rendu par le Tribunal civil de Rouen, le 27 juillet 1923 :

« Attendu qu'au contraire la taxe successorale établie par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, modifiée par l'article 29 de la loi du 23 juin 1920, sur toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, *constitue un prélèvement* sur la masse successorale préalablement à tout partage et à toute dévolution... » (1).

En matière fiscale donc, aucune difficulté. Lorsque la masse active nette de succession est déterminée, préalablement à toutes opérations de dévolution devant servir de base au calcul des droits de mutation, il faut déduire la taxe successorale. C'est un *prélèvement* sur l'hérédité.

Mais, en matière civile, la question n'est pas aussi simple. La taxe est-elle une dette successorale ou une dette personnelle des héritiers? En pratique la question présente un grand intérêt. Dans une liquidation-partage, que se passera-t-il dans l'une ou l'autre hypothèse? Si la taxe est un passif de succession, elle sera simplement portée à la masse passive, et, en conséquence, supportée par les copartageants au prorata de leurs droits héréditaires. Si, au contraire, elle est dette personnelle des héritiers, elle doit être rétablie par ces derniers à la masse pour la part incombant à chacun. La différence, inexistante en apparence, prend une importance très grande, notamment quand le plafond prévu par l'article 19 de la loi du 3 août 1926 doit être appliqué.

A. — THESE EN FAVEUR DE LA TAXE : DETTE PERSONNELLE
DES HERITIERS (2).

Les défenseurs de cette thèse ont cherché à identifier la nature de la taxe successorale avec la nature des autres droits de succession, appelés « droits de mutation ».

(1) *Bulletin de l'Association nationale des notaires*, 15 janv. 1928, p. 26.

(2) *Revue nouvelle de Notariat et de Procédure*, 30 mai 1926, p. 161.

L'article 29 de la loi du 25 juin 1920 sert de base à leur argumentation .

Cet article est ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès des biens meubles et immeubles sont assujetties, une taxe progressive et par tranche sur le capital net global de la succession. Cette taxe est fixée ainsi qu'il suit sans addition d'aucun décime (Tableau). Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission où fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers donataires ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. »

Ce dernier alinéa vise la question de l'obligation au paiement de la taxe. Nous l'étudierons spécialement ci-après. L'ensemble de la disposition contenue dans cet article semble, en effet, identifier d'une manière assez complète la taxe avec les droits de mutation.

Comme ces derniers, la taxe est un impôt. — Le mot « taxe » dont l'a gratifié le législateur, ne doit abuser personne. En matière financière, il est convenu d'appeler « taxe » la rétribution d'un service déterminé : la taxe postale, la taxe vicinale. L'Etat récupère la « taxe » en contre-partie des avantages qu'il procure au contribuable, à l'instar d'un commerçant ou d'un industriel.

Il est évidemment difficile de soutenir que la taxe successorale répond à cette conception. Tout au plus, peut-on dire que son exonération constitue une récompense pour les citoyens qui assurent l'avenir de leur patrie en lui donnant un assez grand nombre d'enfants. Il faut donc en

conclure que la taxe successorale est un *véritable impôt*.

Cet impôt, comme tous les autres, est générateur d'un droit de créance de l'Etat contre le contribuable.

Nous avons déjà vu que la loi du 12 novembre 1808 avait accordé au profit du Trésor un privilège sur tous les biens mobiliers, en ce qui concerne les contributions directes et un privilège cantonné sur les revenus des biens imposables, pour le paiement des droits de mutation. Quant à ces derniers, c'est d'ailleurs la reproduction des dispositions de l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII.

« La Nation aura action sur les revenus des biens à déclarer en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudra poursuivre le recouvrement ».

Or, dans son article 29 (4^e alinéa), la loi du 25 juin 1920 stipule :

« Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. »

Les partisans de la thèse que nous exposons, en soulignant le parallélisme existant entre la taxe et les droits de mutation en ont déduit qu'ils sont tous une dette personnelle de ceux à qui ils incombent.

Le 5^e alinéa de l'article 29 de la même loi semble étayer leur raisonnement :

« Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers, donataires universels ou à titre universel, qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. »

Il paraît en résulter que la taxe se trouve à la charge personnelle des successeurs universels, mais non de la succession. Ce qui semblerait corroborer cela, c'est que l'héritier bénéficiaire est tenu d'acquitter personnellement la taxe, même si l'actif réel ne lui donne pas les éléments suf-

fisants. C'est d'ailleurs une simple avance qu'il fait pour le compte de l'hérédité et il doit porter le montant des droits et taxe par lui acquittés dans les dépenses de son compte de bénéfice d'inventaire.

Certains partisans de la même thèse ont vu dans la solidarité spéciale instituée par l'article 29, pour le paiement de la taxe, une preuve nouvelle de la personnalité de la dette.

Je ne vois pas cependant la relation pouvant exister entre la personnalité de la dette et la solidarité. Cette dernière n'a été créée que pour permettre au Trésor un recouvrement plus facile et plus certain.

Les défenseurs de la personnalité de la dette se sont aussi servis, pour développer leur argumentation, de la solution de l'Administration en date du 6 novembre 1918 (Instr. 3581, § 23 *in fine*).

La Direction générale de l'Enregistrement, en réponse à une question posée par un de ses agents avait décidé que la taxe était une dette « des successibles » et non pas de la succession.

Nous verrons que cette solution a été contredite depuis.

B. — THESE EN FAVEUR DE LA TAXE : PASSIF DE SUCCESSION (1).

Si subtils que soient les arguments en faveur de la thèse précédente, ils apparaissent peu solides devant les positions très nettes prises par le législateur et la jurisprudence.

Nous avons déjà relevé ce passage extrait de l'exposé des motifs de la loi du 25 juin 1920 :

« La taxe a le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héréditaire pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter. »

Nous avons également exposé les motifs du jugement du

(1) *Revue nouvelle de Notariat et de Procédure*, 30 juill. 1926, p. 225.

Tribunal de Rouen. La pensée du législateur et l'interprétation judiciaire ne laissent donc aucun doute sur la nature véritable de la taxe. C'est un prélèvement.

Le ministre des Finances a précisé lui-même la question en répondant à une interrogation posée par un député au sujet de la contribution à la taxe :

« L'émolument héréditaire dévolu aux divers ayants droit ne se compose donc que du surplus de la masse, c'est-à-dire de la différence entre l'actif de succession et le montant de la taxe successorale. La taxe successorale qui constitue ainsi une dette de l'hérédité est par suite susceptible de justifier, le cas échéant, la réduction des legs particuliers, et *elle doit être déduite de l'actif global pour le calcul de la réserve.* » (*J. off.* 19 janv. 1921, Chambre des députés, Débats parlem., séance 18 janv.)

Les partisans du principe de la personnalité de la dette ont utilisé, comme un de leurs principaux arguments, le 5^e alinéa de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, déjà exposé.

Ils ont commis une confusion. La nature de la taxe et son mode de paiement sont deux choses bien différentes. La première est définie de manière très nette : « c'est un prélèvement avant tout partage ». La seconde constitue la question de l'obligation au paiement que nous allons examiner.

a) OBLIGATION AU PAIEMENT DE LA TAXE. — Aux termes de l'article 29 (5^e alinéa) de la loi du 25 juin 1920, déjà relaté, il a été stipulé :

« Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. »

Dans cet alinéa, la question de l'obligation se trouve donc nettement définie.

La solidarité complémentaire instituée contre tous les redevables a donné au Trésor une garantie précieuse et l'en-

semble de ces dispositions lui évitent d'être éventuellement victime des lenteurs des règlements successoraux, en cas d'acceptation bénéficiaire notamment.

b) CONTRIBUTION AU PAIEMENT DE LA TAXE. — La loi du 31 décembre 1917 avait institué le recours des successeurs universels contre le légataire particulier, pour la part de taxe afférente à ce dernier. Les successeurs universels avaient une véritable action civile contre lui. Ce recours a été supprimé par la loi du 25 juin 1920.

A première vue, on peut être étonné de cette suppression. Il paraît équitable de faire supporter à chaque ayant droit la part d'impôts proportionnelle à ce qu'il recueille dans une succession.

Pour contre-balancer un principe qui paraissait indiscutable, le législateur de 1920 a fait entrevoir les conséquences injustes qu'il pouvait engendrer. Il les expose nettement dans les motifs de la loi du 25 juin 1920.

« L'expérience a fait ressortir les inconvénients que présente l'application de la disposition finale de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 qui prescrit que la taxe successorale sera acquittée intégralement par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, mais sauf leur recours contre les autres ayants droit.

» Le recours ainsi réservé aux successeurs universels du défunt a pour conséquence d'obliger les légataires particuliers à payer une fraction de la taxe proportionnelle au montant de leur legs, de sorte que le légataire d'une même somme d'argent se trouve avoir à supporter des droits d'autant plus élevés que le défunt était plus riche. Ce résultat est d'autant plus inadmissible que les bénéficiaires de legs peu importants sont souvent des personnes peu fortunées, des domestiques notamment...

» La succession dévolue aux divers ayants droit ne se compose donc en réalité que du surplus de la masse et ce surplus doit être réparti entre les ayants droit conformément au droit civil; de sorte que les légataires particuliers doivent

toucher intégralement leur legs, s'il n'entame pas la réserve.

» Il semble donc indispensable pour restituer à la taxe successorale son véritable caractère de supprimer le droit de recours réservé par la disposition finale de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917. » (Exposé des motifs, *J. off.*, Chambre, p. 10; rapport Doumer, Sénat, p. 76.)

Pour éviter une injustice, n'en a-t-on pas créé une beaucoup plus grande?

Il suffit de songer à la situation d'un héritier non réservataire en présence d'un ou de plusieurs legs particuliers absorbant la totalité de la succession. Si l'héritier accepte purement et simplement, il fait une opération désastreuse.

Dans cette hypothèse, il devra renoncer. Nous avons déjà vu que l'acceptation bénéficiaire lui permettait de recourir contre les créanciers ou légataires pour le montant de la taxe et des droits de mutation qu'il peut porter à la masse passive de son compte de bénéfice d'inventaire. Mais il ne reste pas moins tenu d'en faire l'avance, ce qui peut être très onéreux pour lui.

Le ministre des Finances a précisé la position du légataire particulier se trouvant en face d'un héritier réservataire. Il envisage le cas où le montant de la taxe dépasse la part de cet héritier. « Dans le cas où les legs particuliers portent atteinte à la réserve, il appartient à l'héritier réservataire non renonçant de faire réduire ces libéralités et d'acquitter la taxe successorale. » (*J. off.*, 19 janv. 1921.) En l'occurrence, le légataire particulier contribue par incidence au paiement de la taxe.

Il en serait de même si l'émolument des héritiers ou successeurs universels étant entièrement absorbé par la taxe, le surplus de cette dernière devrait être prélevé sur le montant des legs particuliers. (Réponse ministérielle, *J. off.*, 19 janv. 1921 et 16 avril 1926.)

En présence d'héritiers réservataires, il est d'ailleurs intéressant de noter que la contribution du légataire particulier résulte de l'application des principes de l'article 922 du Code

civil sur le calcul de la quotité disponible; ce dernier s'opère sur tous les biens « après déduction des dettes ». Or la taxe est bien une dette.

L'Administration elle-même a cru devoir donner son opinion sur la question de la contribution aux dettes. Chose peu banale! puisqu'elle n'intéresse en rien le Trésor. Nous trouverons dans l'instruction n° 3645 du 21 octobre 1920 la précision suivante :

« Les successeurs universels sont obligés, comme par le passé, au paiement de la taxe, ils auront aussi à la *supporter définitivement*, chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession *sans contribution* des autres ayants droit. »

C. — TESTAMENT DEROGANT AU DROIT COMMUN.

Si les textes de la loi de 1920 concernant le recours contre le légataire particulier sont impératifs, il ne faut pas en déduire que ce dernier est à l'abri de la contribution à la taxe dans tous les cas.

Le testateur peut stipuler que le légataire particulier supportera la part de taxe afférente à son legs. Il faut que cette stipulation soit formelle et ne donne lieu à aucune équivoque. En ce qui concerne les droits de mutation, la question ne se pose pas puisqu'ils incombent *ipso jure* aux légataires particuliers pour leur part personnelle.

La modification de la contribution légale par la seule volonté formelle du testateur a été validée par trois jugements qui, à défaut d'autre jurisprudence, font autorité en la matière. Ce sont :

1° Le jugement du Tribunal de Fontenay-le-Comte en date du 12 décembre 1923, duquel il résulte *qu'en l'absence de stipulation expresse*, la contribution doit s'effectuer selon les termes de la loi de 1920.

2° Le jugement du Tribunal de Valence en date du 15 décembre 1923. Nous citons un extrait des motifs :

« Attendu qu'il est constant que le *de cuius* a testé en

l'état d'une disposition législative qui, par la création de la taxe successorale, institue un droit essentiellement nouveau exorbitant du droit commun, jusqu'alors connu et appliqué, à savoir que toute dévolution par décès entraîne seulement le paiement des droits de mutation à la charge des ayants droit de la succession. »

3° Enfin le jugement du Tribunal de Charolles en date du 31 juillet 1925, duquel il résulte que l'obligation imposée par le testateur aux légataires particuliers de payer « les droits de mutation afférents à leur legs » n'entraîne pas pour ces derniers l'obligation de supporter une part de la taxe successorale, car « la taxe n'est pas un droit afférent aux legs particuliers ».

La question est donc désormais entendue.

Cependant, certains ont discuté très vivement le bien-fondé de la suppression du recours, telle qu'elle résulte de la loi du 25 juin 1920 (1).

Leur principal argument consiste dans les dispositions de l'article 1016 du Code civil dans lequel nous trouvons notamment :

« Les droits d'enregistrement seront dus par le légataire. Le tout s'il n'en a été autrement ordonné par le testament. »

Cet article n'a jamais été abrogé.

A l'appui de cet argument, on invoque l'autorité doctrinale de Marcadé (t. IV, p. 97, n° 132), Demolombe, t. XXI, p. 480, n° 522), Colin et Capitant (t. III, p. 894) et en jurisprudence plusieurs jugements et arrêts, parmi lesquels nous citerons :

Cass., 16 juin 1811; Cass., 4 février 1812 (Dalloz, *Rep. Enregistrement*, n°s 4008 et 4009); Cass., 19 novembre 1880, *Journal de l'Enregistrement*, n° 2350; Cass., 15 juin 1895 (S. 97. I. 42).

Les défenseurs de cette thèse soutiennent, avec raison d'ailleurs, que les droits de mutation ainsi que la taxe suc-

(1) *Revue annuelle de Notariat et de Procédure*, 15 oct. 1926, p. 357.

cessorale sont bien des droits d'enregistrement; ils sont en effet perçus par l'Administration à l'occasion d'une déclaration faite à l'Enregistrement. Ils en concluent que l'article 1016 doit être appliqué pour la contribution de la taxe entre les successeurs universels et les légataires particuliers. Le recours contre ces derniers devrait s'exercer au moment de la délivrance du legs. Les successeurs universels n'auraient donc à supporter que les frais de demande en délivrance, conformément à l'article 1016 du Code civil.

A mon avis, cette conception est erronée. L'article 1016, il est vrai, demeure entier. Mais la loi de 1920, sur le point particulier que nous étudions, est venue l'abroger implicitement.

Il faut reconnaître, d'ailleurs, la complète contradiction entre les dispositions de l'article 1016 et celles de la loi de 1920. Cela donne une idée du désordre et du manque d'homogénéité qui sévissent dans la législation fiscale. Mais la loi de 1920 constitue, en la matière, la dernière référence. Or, elle a supprimé, en termes formels, le recours contre les légataires particuliers.

Il paraît donc difficile de se servir de l'article 1016 du Code civil pour entamer une position rendue momentanément inébranlable par une loi récente.

D. — MAXIMUM DES DROITS A PERCEVOIR

L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 a apporté une innovation intéressante et dont l'importance ne doit échapper à personne.

Le principe de la progressivité introduit dans notre législation par la loi du 25 février 1901, développé par les lois postérieures, notamment celles de 1910 et de 1917, avait une puissance d'expropriation très grande, si grande que le législateur, effrayé des conséquences possibles pour les successeurs, dut fixer un maximum ou plafond de l'impôt à percevoir sur les mutations par décès.

L'article 30 de la loi du 23 juin 1920 a fixé ce maximum à 80 p. 100 de la part nette dévolue à l'héritier ou ayant droit, calculée sur l'actif héréditaire net, sans déduction de la taxe successorale. De plus, dans sa disposition finale, le même article précise que la réduction ne portera que sur les droits de mutation. L'intervention de l'article 30 était très opportune. En son absence, l'héritier risquait d'être entièrement dépouillé.

Mais une fiscalité excessive constitue une prime à la fraude. Le plafond de 80 p. 100 fut jugé encore trop élevé par bien des législateurs.

D'autre part, sauf pour les partisans de la thèse socialiste, le prélèvement de 80 p. 100 était considéré par la majorité des compétences, comme une confiscation véritable au profit de l'Etat. Ce courant d'idées aboutit à l'élaboration de l'article 19 de la loi du 3 août 1926, applicable depuis le 1^{er} janvier 1927, aux termes duquel le plafond établi par la loi du 23 juin 1920 a été abaissé à 25 p. 100 en ligne directe et entre époux, 35 p. 100 en ligne collatérale et 40 p. 100 au delà du 4^e degré.

Cette modification est fort intéressante à plusieurs chefs. Tout d'abord, elle tient compte du degré de parenté, ce qui est équitable.

La loi de 1926 a corrigé dans ce sens le texte un peu trop simpliste de la loi de 1920. Mais ce qu'il y a peut-être de plus curieux dans cette réforme, c'est qu'elle a été instituée par une loi de finance qui a cherché une augmentation des ressources du Trésor.

Le mois de juillet 1926 est trop près de nous et trop présent à toutes les mémoires pour qu'il soit utile de rappeler dans quelle ambiance le législateur a travaillé.

Nos finances étaient en détresse. Les systèmes préconisés successivement par plusieurs ministres des finances avaient tous échoué. Devant cette impuissance législative, la méfiance était née et s'était tellement accrue que bien des

créanciers de notre dette flottante réclamaient le remboursement de leur créance, refusant catégoriquement leur confiance à l'Etat.

L'heure était grave. Le pays sentit le péril, fit taire les dissensions politiques génératrices de catastrophes. Il se rendit compte que la situation était sérieuse, certes, mais non désespérée, et demanda à ses enfants de faire face aux difficultés par l'adoption de mesures draconiennes. L'élévation considérable des droits de mutation, de l'impôt cédulaire sur les revenus, la création de la taxe de première mutation en furent des échantillons.

Mais il ne fallait pas laisser au contribuable, cependant, l'impression que son patrimoine était destiné, pour la plus grande partie, à passer aux mains de l'Etat. C'eût été détruire le sens de l'économie et encourager un catastrophique gaspillage. L'abaissement du plafond institué par l'article 19 de la loi du 3 août 1926 a donc eu pour but de tempérer l'effet sévère de la progressivité et de l'augmentation des droits de mutation.

Nous allons montrer par de brefs exemples l'application des principes précédemment exposés sur la taxe successorale.

EXEMPLES.

I. — M. Jean Féret décède laissant un frère et un légataire particulier non parent bénéficiaire d'une somme de 150.000 francs :

L'actif net successoral s'élève à	Fr.	200.000	»
A déduire taxe successorale.....		30.168	»
RESTE		169.832	»
Part du légataire particulier.....		150.000	»
RESTE pour le frère.....		19.832	»
Droits à payer pour chacun :			
Frère.....	{	Taxe successorale.....	30.168 »
		Part de droits.....	3.093 12
Légataire particulier..		Montant de ses droits	33.261 12
			55.560 »

OBSERVATIONS : 1° La part nette, abstraction faite de la taxe, revenant à chaque ayant droit est :

pour le frère, de	Fr.	50.000	»
pour le légataire particulier, de...		150.000	»

En vertu de l'article 19 de la loi du 3 août 1926 et par application du « maximum », la part des droits et taxe afférente au frère sera réduite à 35 p. 100 soit : 17.500 francs. Le plafond des droits afférents au légataire particulier étant de 60.000 francs (40 p. 100), les droits ci-dessus calculés pour ce dernier ne seront pas réduits.

2° Le défunt n'ayant pas pris de disposition spéciale dans son testament, on appliquera le droit commun pour la contribution au paiement de la taxe. Le frère en sera donc seul tenu, sans recours contre le légataire particulier.

II. — Même exemple, mais M. Ferret, dans son testament, a stipulé que le légataire particulier supporterait sa part de taxe. Dans ce cas, la liquidation doit s'opérer de la manière suivante :

Actif net successoral.....	Fr.	200.000	»		
A déduire taxe successorale.....		30.168	»		
RESTE.....		169.832	»		
Cette taxe successorale incombe :					
Au frère à concurrence de.....	Fr.	7.542	»		
et au légataire à concurrence de		22.626	»		
TOTAL ÉGAL		30.168	»		
Les droits de mutation devront être payés sur les sommes suivantes :					
a) Par le frère.....	{	50.000 »	{	Taxe.....	7.542 »
		7.542 »	soit ... {	Droits	6.893 28
		<u>42.458 »</u>		TOTAL	<u>14.435 28</u>
b) Par le légataire particulier.....	{	150.000 »	{	Taxe	22.626 »
		22.626 »	soit ... {	Droits	46 002 48
		<u>127.374 »</u>		TOTAL	<u>69 228 48</u>

Mais les quotités des droits et taxe incombant à chaque ayant droit dépassant le plafond prévu par l'article 19 de la loi du 3 août 1926 doivent être ramenées à la limite maxima prévue par cet article, soit :

a) Pour le frère, à	$\frac{50.000 \times 25}{100} =$	12.500 »
b) et pour le légataire particulier à	$\frac{150.000 \times 40}{100} =$	<u>60.000 »</u>

Une dernière observation extrêmement importante nous reste à faire sur les conséquences de l'article 19, au point de vue juridique.

Nous avons vu que la doctrine et la jurisprudence sont aujourd'hui unanimes à reconnaître que la taxe est un *prélèvement* à opérer sur l'hérédité avant tout partage. Dans la liquidation, elle doit donc être portée à la masse passive de la succession.

Cette manière de procéder est très juridique, étant donné le caractère reconnu de la taxe. Elle a en outre l'avantage de réduire l'actif qui doit servir de base à la perception des droits d'enregistrement. Or l'Administration, se ralliant à la conception du « prélèvement », ne peut s'opposer au principe de cette déduction, avantageuse pour le contribuable. La taxe, dette de l'hérédité, se trouve ainsi supportée par les copartageants dans la proportion de leurs droits.

Mais dans le cas d'application de l'article 19, que se passera-t-il ? La taxe n'est plus supportée par les ayants droit dans la même proportion, quand ils sont vis-à-vis du défunt d'un degré de parenté différent.

Dans cette éventualité, il faudra donc opérer pour les parts de taxe comme pour les droits de mutation : les rétablir à la masse active. Les partisans de la taxe, dette personnelle des héritiers, paraissent dès lors triompher. Certains en ont déduit immédiatement que la taxe avait changé de nature : elle ne serait plus, suivant la formule officielle, une dette de l'hérédité, mais une dette des successibles.

Nous avouons que la modification apportée par l'article 19 leur donne en partie raison. Cet argument ne me paraît cependant pas assez probant pour changer la nature juridique de la taxe.

L'application de l'article 19 reste exceptionnelle. Nul doute que lorsque cette exception joue, la taxe est une dette personnelle des héritiers. Mais cette exception confirme la règle aux termes de laquelle, dans tous autres cas, la taxe

doit être portée à la masse passive de succession, et, en conséquence, supportée par les copartageants, dans la proportion de leurs droits héréditaires.

Enfin, pour en terminer avec l'article 19, signalons qu'il a supprimé la disposition finale de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920 : la réduction peut donc désormais être opérée sur les droits et la taxe réunis. Pratiquement, la réduction ne porte d'ailleurs presque jamais sur la taxe, comparative-ment faible à côté des droits de mutation.

§ 2. — CAS PARTICULIERS DE RÉPARTITION DE LA TAXE.

NU PROPRIÉTAIRE ET USUFRUITIER

a) CONTRIBUTION. — Nous savons que les droits de mutation sont supportés par les usufruitiers et les nus propriétaires, suivant le principe des dixièmes du droit fiscal, principe créé par la loi du 25 février 1901.

Dans la liquidation, l'usufruitier et le nu propriétaire rétablissent donc simplement les droits de mutation qui leur incombent.

Mais que se passera-t-il pour la répartition de la taxe qui a été déduite comme un passif ordinaire? Question importante et délicate.

Avant d'en aborder l'étude, il me faut rappeler la disposition de l'article 612 du Code civil qui joue, en la matière, un rôle prépondérant.

« L'usufruitier, ou universel, ou à titre universel, doit contribuer avec le propriétaire, au paiement des dettes, ainsi qu'il suit :

» On estime la valeur du fonds sujet à usufruit; on fixe ensuite la contribution aux dettes à raison de cette valeur.

» Si l'usufruitier veut avancer la somme pour laquelle le fonds doit contribuer, le capital lui en est restitué à la fin de l'usufruit sans aucun intérêt.

» Si l'usufruitier ne veut pas faire cette avance, le pro-

priétaire a le choix, ou de payer cette somme, et dans ce cas l'usufruitier lui tient compte des intérêts pendant la durée de l'usufruit, *ou de faire vendre jusqu'à due concurrence une portion des biens soumis à l'usufruit.* »

Cet article doit servir de base aux opérations du notaire liquidateur. Ce dernier les fixera suivant l'option des copartageants, conformément à l'article 612. Il faut cependant noter que, dans la pratique la plus fréquente, le notaire liquidateur affecte à l'acquit de la taxe des sommes ou valeurs dépendant de la succession qui diminueront en conséquence la masse sur laquelle seront calculés l'usufruit et la nue propriété.

Cette manière d'opérer est d'ailleurs conforme à l'option laissée au nu propriétaire dans le dernier alinéa de l'article 612. Elle a cependant été parfois fort critiquée, surtout par les usufruitiers, ce qui est assez naturel, puisque ce prélèvement a pour effet de diminuer l'aliment de leur usufruit. La jurisprudence, dans sa presque unanimité, s'est cependant prononcée pour la validité de la méthode du prélèvement pur et simple (Application relatée par le *Journal des Notaires et des Avocats*, 5 mars 1920) :

Mme C... était décédée laissant son mari donataire universel en usufruit et des collatéraux comme héritiers ayant droit à la nue propriété de sa succession.

Le notaire liquidateur avait porté à la masse passive la taxe successorale s'élevant à 43.580 francs et avait affecté des valeurs au paiement de cette somme.

L'usufruitier critiqua cette opération et prétendit que la taxe devait être payée par lui et par les héritiers nus propriétaires proportionnellement à la valeurs des droits de chacun et de leurs deniers personnels.

Le Tribunal civil de Valenciennes repoussa cette prétention et homologua l'état liquidatif.

Nous reproduisons un extrait de ses motifs. Ainsi que nous allons le voir, les termes en sont tout à fait formels.

« Attendu que la taxe successorale présente le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héréditaire pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter;

» Attendu que, dans ces conditions, elle constitue une charge ou une dette de l'hérédité qui diminue d'autant l'actif global net à partager et qui doit être supportée par les ayants droit à la succession dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'un passif héréditaire ordinaire;

» Attendu que la façon dont l'usufruitier universel ou à titre universel doit contribuer au paiement des dettes héréditaires est prévue par les articles 612 et suivants du Code civil — que ce sont ces textes qu'il y a lieu d'appliquer au paiement de la taxe successorale — que le procédé préconisé par le notaire qui rentre dans le dernier paragraphe de l'article 612 et qui consiste à prélever préalablement le montant de la taxe sur l'actif héréditaire par la vente des valeurs est certainement en l'espèce le procédé le plus simple, d'autant plus qu'il est facilement réalisable en raison de l'importance de la succession... » (1).

Un jugement rendu par le Tribunal civil de Rouen le 27 juillet 1925 contient également des motifs particulièrement intéressants sur la question.

« Le Tribunal...

» Deuxième point : *Comment doit être payée la taxe successorale?*

» Attendu que les droits de mutation par décès, établis par l'article 2 de la loi de finances du 23 février 1901, l'article 12 de la loi de finances du 30 mars 1902, et l'article 10 de la loi de finances du 8 avril 1910, fixés aux taux déterminés par diverses lois de finances modificatives, sont à la charge personnelle des héritiers; que dans les liquidations

(1) Jugement, Trib. civ. Valenciennes, 18 nov. 1925.

des successions, s'ils ont été payés par la masse successorale, ils ne doivent pas, en principe, figurer dans la masse passive; qu'il y a lieu d'en faire faire le rétablissement par chacun des héritiers à la masse et de les prélever sur le montant de leurs droits;

» Attendu *qu'au contraire* la taxe successorale établie par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, modifiée par l'article 29 de la loi du 23 juin 1920, sur toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, constitue un prélèvement sur la masse successorale, préalablement à tout partage et à toute dévolution; que le prélèvement de la taxe successorale sur la masse ne saurait plus être contesté en présence de la modification apportée par l'article 29 susvisé, en ce qui concerne le paiement de cette taxe, qui est à la charge des héritiers, légataires universels, ou à titre universel, sans division entre eux et sans aucun recours contre les légataires particuliers;

» Par ces motifs :

» Jugeant en matière ordinaire et en premier ressort...

» Sur le deuxième point :

» Ordonne le prélèvement sur la masse successorale, préalablement à tout partage et à toute dévolution, de la taxe successorale. »

Nous citerons enfin les motifs et le dispositif d'un jugement rendu par le Tribunal civil d'Orléans le 22 décembre 1923.

« *Sur la demande en compte, liquidation et partage :*

» Attendu que les consorts R... demeurés seuls héritiers du *de cujus* par suite de la renonciation des autres ayants droit sont dans l'indivision non seulement entre eux, mais au regard de la dame veuve B... qui a la pleine propriété de la moitié des biens qui forment l'actif de la communauté ayant existé entre le défunt et elle et l'usufruit du surplus de cet actif et des biens propres de son mari.

» Attendu que les demandeurs sont en droit, aux termes

de l'article 845 du Code civil, de demander que cette indivision prenne fin.

» *Sur le paiement de la taxe successorale :*

» Attendu que la dame veuve B... a acquitté la part lui incombant dans cette taxe; que les consorts R... sont invités par l'Administration de l'Enregistrement à acquitter la leur et que la question qui se pose est de savoir s'ils doivent la payer *sur leurs propres ressources, ou si elle doit être prélevée, comme ils le demandent, sur l'actif successoral*; ou, en d'autres termes, si cette taxe, incontestablement à la charge de tous les successibles à titre universel, est comme les droits de mutation, une dette qui leur est personnelle, ou si c'est une charge de la succession et s'il y a lieu, par suite, pour déterminer comment l'usufruitier et les nus propriétaires doivent contribuer à son paiement, de se conformer aux dispositions de l'article 612 du Code civil;

» Attendu que cette taxe a été instituée par l'article 10 de la loi de finances du 31 décembre 1917; qu'elle a toujours été, comme le passif de la succession et après le passif, déduite de l'actif pour le calcul des droits de mutation; qu'aux termes dudit article 10, les successibles à titre universel devraient la payer dans les mêmes délais que les droits de mutation, mais avaient un recours contre les légataires particuliers qui avaient à la supporter proportionnellement à leur part dans la succession; que de cette disposition de la loi, on pouvait déduire logiquement qu'elle ne faisait pas partie du passif de la succession dont les légataires particuliers ne sont pas tenus; qu'elle était donc une dette personnelle des successibles;

» Mais attendu que l'article 29 de la loi de finances du 25 juin 1920 a retiré aux successibles universels leur recours contre les légataires particuliers; qu'il a ainsi enlevé à la taxe successorale le caractère des droits de mutation ordinaires que les légataires doivent, aux termes de l'article 1016 du Code civil, supporter pour leurs parts et qu'il l'a assi-

milée au passif dont ils sont exonérés; que la volonté du législateur de lui donner ce caractère ressort du passage suivant du rapport fait au Sénat par M. le sénateur Doumer :
« La suppression du droit de recours s'accorde avec le caractère de la taxe, qui constitue un prélèvement effectué par le Trésor sur la succession et avec les principes du droit civil, d'après lesquels les légataires particuliers n'ont pas à contribuer au paiement du passif. »

» Attendu qu'à cette interprétation de la loi par son rapporteur au Sénat on peut opposer le texte même de l'article 29 de la loi du 23 juin 1920, qui met expressément le paiement de la totalité de la taxe à la charge des successibles universels, ce qui semble bien impliquer qu'il s'agit d'une dette qui leur est personnelle;

» Mais attendu que si cette dette leur était personnelle, elle serait née à l'occasion de leur enrichissement résultant de la dévolution héréditaire; qu'ils ne devraient alors contribuer à la taxe successorale que proportionnellement à leur émolument; qu'elle serait un second droit de mutation se cumulant avec le droit de mutation ordinaire; qu'ils n'auraient pas à le supporter pour toute la portion de la succession attribuée par le testateur aux légataires particuliers; que cependant ceux-ci en sont exonérés par la loi; que la taxe serait donc un droit de mutation que les successibles universels auraient à subir dans une proportion supérieure au montant de leur part héréditaire, alors que la mutation de propriété s'opérerait au profit des légataires particuliers, sans qu'ils aient à l'acquitter; que ces résultats choquants ne sont pas admissibles;

» Attendu que l'ouverture de la succession est l'occasion qui donne naissance à la créance du Trésor pour la taxe successorale, mais que cette créance a une autre cause que le passage des biens héréditaires des mains du défunt en celles des successibles, *car elle est la contre-partie de l'avantage qu'a eu, de son vivant, le contribuable sans enfant ou chef*

d'une famille restreinte, d'être exonéré vis-à-vis du Trésor, des multiples taxes et droits qui frappent les chefs de famille de quatre enfants et plus; qu'il est donc rationnel de dire que c'est l'hérédité et non les successibles à qui cette dette incombe;

» Attendu que c'est seulement pour en faciliter le recouvrement que l'article 69 de la loi du 23 juin 1920 a imposé aux successibles universels la charge de la payer, de même qu'il a donné à l'Enregistrement la faculté de considérer tous les successibles universels comme solidaires au regard de cette taxe, comme pour les droits de mutation, et d'en recouvrer intégralement le montant contre un seul d'entre eux; *mais que ces règles fiscales ne modifient pas la nature de cette taxe, créance de l'Etat contre la succession.*

» Attendu que c'est pour la même considération que, pour le calcul de la réserve et de la quotité disponible, le montant de la taxe successorale est déduit d'abord de l'actif héréditaire, comme le passif;

» Attendu que la taxe successorale étant ainsi assimilable au passif, les consorts R... sont fondés à demander que le montant en soit prélevé sur l'actif de la succession; que c'est dans ce sens qu'a statué, dans une espèce semblable, un jugement du Tribunal de Rouen du 27 juillet 1925;

» Attendu qu'en raison de la qualité des parties, si la défenderesse succombait partiellement dans la présente instance, il y a lieu d'en faire supporter les frais également par les parties.

» Par ces motifs :

» *Dit que la taxe successorale sera prélevée sur les biens de la succession, conformément à l'article 612 du Code civil.* »

Nous nous excusons auprès du lecteur d'avoir reproduit le long exposé de ce jugement, mais il a un intérêt documentaire assez sérieux. Tout d'abord parce qu'il souligne dans la conclusion la validité de l'opération du prélèvement con-

forme aux dispositions de l'article 612. Mais aussi parce qu'il cherche à retracer brièvement l'histoire de la taxe successorale.

Il n'y parvient pas toujours d'une façon très heureuse. Seule la fin de l'exposé des motifs est claire et précise.

Nous avouons ne pas comprendre la déduction tirée par le jugement des dispositions de la loi de 1917 (la taxe pouvait être considérée comme une dette des successibles puisqu'elle était répartie finalement entre ces derniers, au prorata de leurs droits héréditaires).

Le rapport Doumer n'est pas fait non plus pour éclairer beaucoup la question. La suppression du droit de recours contre le légataire particulier s'accorde avec les principes du droit civil, certainement mieux qu'avec les principes de l'équité.

Mais que cette suppression soit en harmonie avec le caractère de la taxe⁹ cela est plus discutable. Comme nous l'avons vu, la nature de la taxe et le mode de contribution à son paiement sont deux choses absolument distinctes, sans aucune relation directe.

Il y a d'ailleurs lieu de noter qu'après un exposé assez confus le jugement a retracé avec une grande clarté le véritable caractère de cet impôt et souligné que les règles fiscales de la contribution à son paiement n'en modifient pas la nature : créance de l'Etat contre la succession.

Sauf dans le cas d'avance par l'usufruitier du montant de la taxe, tous les liquidateurs sont aujourd'hui unanimes à prélever cette dernière sur l'actif de succession, préalablement à tout partage, et sans rétablissement à la masse active des parts afférentes à chaque ayant droit, nu propriétaire ou usufruitier, sur la base des dixièmes créés par la loi du 25 février 1901.

Nous trouvons un seul jugement pour soutenir cette dernière thèse. Mais le cas tranché par lui est très particulier.

Il s'agissait d'une fortune composée presque exclusive-

ment de nue propriété et léguée par la défunte à un cousin. La faible partie en pleine propriété avait été elle-même démembrée par la *de cujus*, léguée en nue propriété au même cousin, et en usufruit à son frère, déjà possesseur de l'usufruit qui grevait les biens de la défunte.

Dans ce cas précis, il était impossible de prélever la taxe sur l'actif successoral en nue propriété sans absorber partiellement un usufruit qui n'était pas dans la succession puisqu'il existait antérieurement à l'ouverture de cette dernière et avait été dévolu au frère de la défunte. Ce dernier était donc fondé à critiquer le principe du prélèvement.

Il proposait que la part de taxe afférente au cousin nu propriétaire et à lui-même, usufruitier d'une très faible partie, fût répartie sur la base des dixièmes de la loi de 1901 et rétablie à la masse active.

Supposons, pour éclairer cette démonstration, que Mme Jeanne Fort soit décédée laissant une fortune de 300.000 francs en nue propriété grevée de l'usufruit de son frère M. René Fort et une somme de 20.000 francs en pleine propriété.

La défunte a légué la nue propriété de tous ses biens à son cousin, M. Jean Renaud, et l'usufruit de la somme de 20.000 francs à M. René Fort, son frère, déjà en possession, avant le décès de M. Fort, de l'usufruit de la somme de 300.000 francs. La taxe successorale s'élève à 30.000 francs.

Le légataire en nue propriété soutenait le principe du prélèvement, avantageux pour lui, puisqu'il lui évitait tout débours.

Le frère, légataire en usufruit, le critiquait pour les raisons déjà exposées. Il démontrait que, si on l'appliquait, l'actif en pleine propriété serait entièrement absorbé et que, pour le surplus, soit 10.000 francs, la taxe devait être acquittée au moyen de valeurs en nue propriété. A cet effet, M. René Fort devait se dessaisir de l'usufruit d'une somme correspondante, ce qu'il combattait à juste titre, puisque cet usufruit n'était pas dans la succession de sa sœur.

Le Tribunal civil d'Avallon, appelé à solutionner la question, a rendu le 18 juillet 1923, un jugement dont le dispositif est ainsi conçu :

« Dit que le sieur C... (cousin) doit supporter définitivement la part de taxe afférente à la nue propriété qu'il tient du testament de la demoiselle de F... (la défunte), en icelle comprise la nue propriété léguée par la dame de F..., sa mère, lesdites nues propriétés *évaluées conformément à l'article 13 de la loi du 25 février 1901*; dit qu'en conséquence le sieur C... rapportera à la succession la somme prélevée sur celle-ci pour acquitter sa part de taxe successorale; donne acte à de F... de ce qu'il offre de supporter la part afférente à l'usufruit qu'il tient de sa sœur, la demoiselle de F... »

Sur appel, la Cour de Paris (2^e Chambre) a confirmé le 16 juin 1923.

En conséquence de ce jugement et pour reprendre l'exemple équivalent énoncé plus haut, la répartition de la taxe devra être faite de la manière suivante :

Supposons que M. René Fort ait été âgé de 45 ans. Son usufruit valait $4/10^{es}$, la nue propriété correspondante était donc de $6/10^{es}$.

Le legs de M. Renaud représentait donc :

$$\frac{6 \times 320.000}{10} = 192.000 \text{ »}$$

Le legs en usufruit de M. René Fort représentait :

$$\frac{4 \times 20.000}{10} = 8.000 \text{ »}$$

La taxe successorale s'élevant à 30.000 francs devait donc être supportée dans les proportions suivantes :

a) Par M. Renaud :

$$\frac{30.000 \times 192.000}{200.000} = 28.800 \text{ »}$$

b) Par M. René Fort :

$$\frac{30.000 \times 8.000}{200.000} = 1.200 \text{ »}$$

Total égal à la taxe..... 30.000 »

Chaque légataire devrait donc rapporter effectivement à la succession la fraction de taxe afférente à son legs.

Le cas jugé par le Tribunal d'Avallon est très spécial. Nous avons cependant tenu à le citer, car il est assez curieux, mais d'une portée restreinte.

Sauf des cas de ce genre, nous voyons que, pratiquement, parmi les moyens de contribution prévus par l'article 612 du Code civil, le plus fréquemment employé est le prélèvement pur et simple de la taxe sur l'actif successoral. Voilà pour la contribution au paiement de la taxe entre nus propriétaires et usufruitiers.

Etudions maintenant la question de l'obligation au paiement.

b) OBLIGATION AU PAIEMENT DE LA TAXE. — Ici une grosse controverse peut surgir.

La question de l'obligation est subordonnée à la nature que l'on entend donner au legs en usufruit. Or nous savons que la nature du legs en usufruit a fait l'objet de discussions interminables.

La majorité des auteurs voient dans le legs en usufruit un legs particulier. A juste titre, ils font observer que le legs universel en usufruit ne peut pas être un legs universel proprement dit, car il manquera toujours au légataire la possibilité de disposer de la propriété de la chose léguée. Au contraire, le légataire universel en nue propriété est bien un légataire universel car il aura la disposition entière des biens au jour de l'extinction de l'usufruit.

Mais que faut-il penser d'un legs d'une quotité d'usufruit ?

Les mêmes auteurs se sont refusés à l'interpréter comme un legs à titre universel parce qu'ils traduisent d'une manière limitative l'article 1010 du Code civil.

Si les *quotités et fractions* visées par cet article s'appliquent implicitement à la pleine propriété, par voie de dé-

duction, elles doivent s'appliquer à son démembrement, soit en nue propriété, soit en usufruit.

D'autre part les articles 610 et 612 du Code civil mettent la question suffisamment au point.

« Le legs fait par un testateur, d'une rente viagère ou pension alimentaire, dit l'article 610, doit être acquitté par le légataire universel de l'usufruit dans son intégralité, et par le *légataire à titre universel de l'usufruit* dans la proportion de sa jouissance, sans aucune répétition de leur part. »

Or l'article 610 a été voté postérieurement à l'article 1010.

La jurisprudence a été très divisée sur la même question. Mais, dans son ensemble, elle maintient qu'un legs en usufruit peut être autre chose qu'un legs particulier. La Cour de cassation soutient d'une manière constante qu'un legs de l'universalité de l'usufruit constitue, non un legs universel, mais un legs à titre universel. Cette tendance est d'ailleurs conforme à la tradition de notre ancien droit.

Pothier considérait que l'usufruit de la douairière était à titre universel et l'obligeait au paiement des dettes (Coutume d'Orléans, Introduction au titre XII, n^{os} 46 et 47, Traité du douaire, n^o 521).

Il est aisé de comprendre que pour l'obligation et la contribution au paiement de la taxe successorale, la nature du legs en usufruit devient une question primordiale.

Si, avec la majorité des auteurs, nous le considérons comme un legs particulier, l'étude de l'obligation et de la contribution devient complètement inutile, puisque le légataire particulier ne doit pas supporter les dettes successorales.

Si, au contraire, avec la jurisprudence constante de la Chambre civile, nous admettons que le legs en usufruit d'une quote-part de la succession ou de la succession entière constitue un legs à titre universel, notre étude retrouve tout son intérêt.

Nous avons dit pourquoi nous soutenions cette dernière thèse.

Pour nous conformer aux dispositions de la loi de 1917 et de celle de 1920, nous en déduirons donc que le légataire en usufruit d'une quote-part de la succession est solidairement redevable du paiement de la taxe. Il en est ainsi pour le conjoint survivant donataire ou légataire en usufruit d'une fraction de la succession de son époux prédécédé, ou simplement héritier de la quotité prévue par l'article 767 du Code civil.

Il en serait autrement si le même conjoint ne se trouvait donataire ou légataire que d'un objet ou d'un bien spécialement désigné : cela constituerait naturellement un legs particulier échappant à toute contribution et à toute obligation au paiement de la taxe.

§ 3. — ETAT ACTUEL DE LA TAXE SUCCESSORALE.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES.

Nous avons cherché à exposer, aussi brièvement que possible, les grandes lignes de cette innovation considérable dans notre législation fiscale. Son caractère particulier, ses dérogation au droit commun mériteraient une étude spéciale. Nous ne prétendons pas avoir fourni sur cette matière une documentation complète. Nous nous sommes efforcé simplement d'en montrer la structure.

Nous ne nous faisons d'ailleurs aucune illusion. Cette taxe créée en 1917, modifiée en 1920 et 1926 dans ses applications, risque fort d'être dénaturée à l'avenir.

Les travaux législatifs sont généralement effectués de façon hâtive, sous la pression de besoins imminents ou d'événements graves. Dans notre Parlement, les juristes de talent et les *hommes de grande expérience* sont une mi-

norité. Aussi ne faut-il pas s'étonner des lacunes que nous trouvons dans des lois mal préparées, ni même des contradictions analogues à celle que nous avons relatée entre l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 et l'article 1016 du Code civil.

Ainsi que nous l'avons déjà dit, la réduction du « maximum ou plafond » (L. du 3 août 1926, art. 19) a créé une reprise très vive de la controverse sur la nature de la taxe. Les partisans de la personnalité de la dette ont immédiatement déclaré que cette réduction constituait le point final à une discussion dont ils sortaient victorieux.

Les partisans du prélèvement se sont défendus en soutenant que la disposition nouvelle constituait une simple exception et ne changeait en rien la nature de la taxe qui demeurerait un prélèvement avant tout partage. Tout au plus, les modifications apportées par cette loi nécessitaient-elles un changement dans la contribution au paiement, lorsque la réduction était appliquée.

Nous penchons pour cette dernière opinion. Mais il nous faut constater que la loi de 1926 a donné une arme bien dangereuse aux défenseurs de la thèse de la personnalité de la dette. L'application du maximum est aujourd'hui relativement restreinte.

Mais si une disposition législative en augmente l'étendue, il sera bien difficile de soutenir que la taxe est d'une nature différente des droits de mutation.

Si donc la théorie de la personnalité de la dette vient à triompher, quelles conséquences en résulteront ?

Une des plus importantes nous paraît être la situation critique dans laquelle se trouveraient les nus propriétaires chargés d'acquitter, de leurs deniers, leur part de taxe jusque dans la proportion de 9/10^{es}. Cette dure nécessité en contraindrait beaucoup à renoncer à la succession. Les testateurs ne pourraient éviter cette renonciation qu'en stipulant le prélèvement de la taxe sur l'actif global.

Si, maintenant, nous jetons un coup d'œil d'ensemble sur cette étude, que devons-nous en conclure?

Nous avons vu le mécanisme compliqué de cet impôt. Ceux qui en font l'application pratique ne peuvent que confirmer ses défauts nombreux. Son injuste contribution fait naître dans les règlements successoraux les conflits les plus sérieux et en entravent fréquemment la rapide solution.

Le mécanisme de la taxe a en outre le défaut d'être incompris de la masse des intéressés, en raison même de sa complication. Or, cela constitue un vice capital, une des premières qualités d'un impôt étant d'être clair et compréhensible pour celui qui doit l'acquitter.

Ces deux critiques me paraissent amplement suffisantes pour légitimer la suppression de la taxe successorale. Mais comment la remplacer? Il ne peut être question d'envisager sa suppression pure et simple qui aurait pour effet d'enlever au Trésor de précieuses ressources.

Pourquoi ne réaliserait-on pas simplement une augmentation correspondante des droits de mutation existants.

On pourrait ajouter à ces droits les fractions de taxe les plus élevées, c'est-à-dire celles correspondant aux successions dévolues à des ascendants, à des collatéraux ou à des non-parents.

En présence de descendants, il y aurait lieu de procéder, en outre, à un dégrèvement dont l'importance croîtrait avec le nombre des enfants du défunt ou de l'héritier.

Une mesure de ce genre semble avoir le mérite de la simplicité. Il n'y aurait plus qu'un impôt de mutation par décès; les familles nombreuses seraient allégées et les intérêts du Trésor entièrement sauvegardés.

Une modification de cette nature nécessiterait cependant une étude approfondie, à laquelle devraient collaborer à la fois de bons financiers et des hommes ayant acquis une longue pratique des affaires. Ces derniers devraient être recherchés de préférence, en raison de leur compétence

professionnelle, dans l'administration de l'Enregistrement et dans le corps notarial. Enfin, la présence de juristes éprouvés serait aussi indispensable pour maintenir la liaison entre le Code civil et le régime fiscal des successions et pour éviter les contradictions regrettables que nous avons eu à déplorer dans la présente étude.

APPENDICE II

Applications et exemples de liquidations-partages et déclarations de succession comparées.

Pour mieux faire saisir le mécanisme comparé des liquidations-partages et des déclarations de succession, nous allons parcourir plusieurs exemples-types.

Nous y examinerons les cas se présentant le plus fréquemment dans la pratique. Afin de ne pas allonger outre mesure l'exposé de ces divers exemples, les liquidations seront faites « en chiffres », c'est-à-dire dépourvues de la rédaction des observations préliminaires destinées à éclairer les opérations elles-mêmes.

Ces exemples constitueront donc des schémas de liquidations véritables. Nous étudierons tour à tour :

- 1° Une liquidation de succession;
- 2° Une liquidation-partage de communauté légale de biens;
- 3° Une liquidation-partage de communauté de biens réduite aux acquêts;
- 4° Une liquidation de régime exclusif de communauté;
- 5° Une liquidation de séparation de biens;
- 6° Une liquidation de régime dotal avec société d'acquêts.

Chacune de ces liquidations sera suivie d'une déclaration de succession.

I. — Liquidation de succession.

M. François Delort est décédé le 3 mars 1927, veuf de M^{me} Andrée Laffitte, laissant deux enfants issus de leur mariage, Jean et Louis, majeurs, et René, leur petit-fils, par représentation de Victor, son père, autre fils de M. et M^{me} Delort. La succession de M^{me} Delort a été entièrement réglée en 1908. M. Delort n'avait aucun droit usufruituaire dans la succession de sa femme. Pendant son veuvage, M. Delort a fait la constitution de dot ci-après :

1° A Jean, en avancement d'hoirie, de 20.000 francs en espèces, et une maison d'une valeur de 20.000 francs au jour de la donation et de 25.000 francs au jour du décès du donateur.

2° A Victor, par préciput et hors part, de même somme et de maison de même valeur.

Les maisons constituées en dot se retrouvent aux mains des donataires ou de leurs descendants au jour du décès de M. Delort, *de cujus*. Louis, célibataire, n'a reçu aucune dot. Par testament authentique, M. François Delort a institué Henri Laffitte, frère de sa défunte femme, pour légataire universel, à charge d'acquitter deux legs particuliers contenus audit testament, l'un de 2.000 francs, l'autre de 4.000 francs. Après le décès, il n'a pas été dressé d'inventaire.

Les biens laissés par lui à son décès comprennent :

1° Divers objets mobiliers. D'accord entre les intéressés, les héritiers ont fait sur le mobilier un prélèvement d'objets, savoir :

Jean, pour	1.500 francs.
Louis, pour	1.000 francs.
Et René, pour	2.000 francs.

Le surplus du mobilier a été vendu aux enchères, et le produit de la vente, déduction faite de tous frais, s'est élevé à 18.000 francs.

2° 50 actions de la Compagnie française de Saint-Gobain.

3° 50 actions de la Compagnie des chemins de fer
P.-L.-M.

4° Et 50 actions des Chemins de fer de Buenos-Ayres.

La succession n'est grevée d'aucun passif, par hypothèse. Jouissance divise au jour du décès de M. François Delort.

A. — OPERATIONS.

La jouissance divise ayant été fixée au jour du décès de M. François Delort, les valeurs mobilières comprises dans la masse y figureront pour leur valeur au cours du 3 mars 1927, jour du décès.

MASSE ACTIVE.

1° Les valeurs mobilières suivantes :

a) 50 actions de la Compagnie française de Saint-Gobain, représentant, au cours de 5.200 francs, une valeur de...F. 260.000 »

b) 50 actions de la Compagnie des chemins de fer
P.-L.-M., représentant, au cours de 1.150 francs, une
valeur de F. 57.000 »

c) 50 actions de la Compagnie des chemins de fer
de la province de Buenos-Ayres, représentant, au cours
de 3.100 francs, une valeur de.....F. 155.000 »

2° La somme de 18.000 francs, montant du produit net
de la vente mobilière F. 18.000 »

3° Une maison située à, rue,
dont M. Jean Delort effectue le rapport, ladite maison
évaluée par les parties, au jour du décès du donateur, à la
valeur de F. 25.000 »

4° Rapport en espèces par M. Jean Delort.....F. 20.000 »

5° La somme de 1.500 francs dont M. Jean Delort fait
le rétablissement à la masse (valeur du mobilier prélevé
par lui), ci F. 1.500 »

6° La somme de 1.000 francs dont M. Louis Delort fait
le rétablissement à la masse (valeur du mobilier prélevé
par lui), ci F. 1.000 »

7° La somme de 2.000 francs dont M. René Delort fait
le rétablissement à la masse (valeur du mobilier prélevé
par lui), ci F. 2.000 »

TOTAL de la masse active.....F. 540.000 »

MASSE PASSIVE.

Néant	»	»
La masse active demeure donc fixée à.....F.	340.000	»

FIXATION DE LA QUOTITÉ DISPONIBLE.

A cet effet, il faut ajouter à l'actif net de succession fixé à	F.	340.000	»
la somme de 43.000 francs, montant de la donation faite par M. François Delort à M. Victor Delort, son fils, par préciput et hors part, ci.....F.	43.000	»	

L'actif de succession, pour le calcul de la quotité dispo- nible, se trouve porté à.....F.	583.000	»
---	---------	---

Dont le quart disponible est de.....F.	146.250	»
--	---------	---

Il y a lieu d'imputer sur cette somme le montant de la donation faite par préciput et hors part à M. Victor Delort, soit	F.	43.000	»
--	----	--------	---

Reste pour les légataires.....F.	401.250	»
----------------------------------	---------	---

Les biens donnés à M. Victor Delort demeurent la pro-
priété de M. René Delort, copartageant, par représentation
de M. Victor Delort, son père.

Enfin, sur la somme de 401.250 francs, il y a lieu d'im- puter les deux legs particuliers d'une valeur totale de..F.	6.000	»
---	-------	---

Reste au légataire universel....F.	95.250	»
------------------------------------	--------	---

FIXATION DES DROITS DES COPARTAGEANTS.

L'actif net de succession étant de.....F.	340.000	»
---	---------	---

A déduire montant des legs.....F.	101.250	»
-----------------------------------	---------	---

Reste pour les trois héritiers.....F.	438.750	»
---------------------------------------	---------	---

Dont le tiers pour chacun est de.....F.	146.250	»
---	---------	---

1° M. Jean Delort a droit à.....F.	146.250	»
------------------------------------	---------	---

Sur cette somme on lui attribuera le montant de
ses rapports.

2° M. Louis Delort a droit à.....F.	146.250	»
-------------------------------------	---------	---

3° M. René Delort a droit à.....F.	146.250	»
------------------------------------	---------	---

Ce dernier, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, reste en
possession des biens donnés à son père par préciput
et hors part; lesdits biens ne figureront pas à la masse
en raison de la nature de la donation.

4° M. Henri Laffitte, légataire universel, a droit à.....F.	95.250	»
---	--------	---

5° Enfin, les légataires particuliers ont droit à.....F.	6.000	»
--	-------	---

TOTAL égal à la masse partageable.....F.	340.000	»
--	---------	---

Voici le raccourci d'une liquidation en chiffres d'une simple succession. Nous supposons que cette liquidation est intervenue sitôt après le décès de M. François Delort. La déclaration de succession n'ayant pas été souscrite, les droits et taxe n'ont pas été encore perçus par le fisc et ne figurent pas aux masses active et passive de la succession.

Nous allons maintenant procéder à la déclaration de succession de M. François Delort.

B. — DECLARATION DE SUCCESSION.

MASSE ACTIVE.

1° 50 actions Saint-Gobain.....	F.	260.000	»
2° 50 actions P.-L.-M.	F.	57.500	»
3° 50 actions Buenos-Ayres	F.	153.000	»
4° La somme de 18.000 francs, produit de la vente mobilière	F.	18.000	»
5° Le montant du rapport de M. Jean Delort.....	F.	45.000	»
6° Le mobilier de M. François Delort ayant été assuré contre les risques de l'incendie à la Compagnie <i>L'Union</i> , dont le siège est à Paris, suivant police n° 104.607 de l'Agence de Bordeaux, en date du 25 juin 1903, pour une durée de dix ans et pour une somme de 40.000 fr., dont les 60 p. 100 sont de 24.000 francs; Il y a lieu de déclarer, pour la valeur du mobilier prélevé par les copartageants, la différence entre les 60 p. 100 imposables et le produit de la vente mobilière : 24.000 — 18.000 = ...	F.	6.000	»
TOTAL de la masse active.....	F.	541.500	»

Pour le calcul de la taxe successorale il faut déduire la somme de 45.000 francs, montant de la donation en avancement d'hoirie faite au profit de M. Jean Delort; cette donation a acquitté déjà, en effet, les droits d'enregistrement (*non bis in idem*).....

.....F.	48.000	»
RESTE.....F.	496.500	»

MASSE PASSIVE.

Néant.

La masse active demeure donc fixée à.....F.	496.500	»
A déduire <i>taxe successorale</i> :		
En présence de 3 enfants, dont 2 vivants et 1 représenté :		
1 à 2.000 : 0 25 % =.....F.	5	»
2.000 à 10.000 : 0 50 % =.....F.	40	»
10.000 à 50.000 : 0 75 % =.....F.	300	»
50.000 à 100.000 : 1 » % =.....F.	500	»
100.000 à 250.000 : 1 25 % =.....F.	1.875	»
250.000 à 496.500 : 1 50 % =.....F.	3.697 50	
TOTAL.....F.	6.417 50	
A ajouter double décime.....F.	1.283 50	
TOTAL de la taxe.....F.	7.701	» 7.701 »
ACTIF NET.....F.	488.799	»

FIXATION DES DROITS DES PARTIES POUR LE CALCUL
DES DROITS DE MUTATION.

Actif net de succession.....F.	488.799	»
Pour le calcul de la quotité disponible, il faut ajouter :		
1° Le montant de la dot de Jean Delort.....F.	45.000	»
2° Et le montant de la dot de Victor Delort.....F.	45.000	»
TOTAL.....F.	578.799	»
Dont le 1/4 disponible est de.....F.	144.699 75	
Il y a lieu d'imputer sur cette somme la donation par préciput faite à Victor.....F.	45.000	»
Reste pour les légataires.....F.	99.699 75	
A déduire pour les deux legs particuliers.....F.	6.000	»
Part du légataire universel.....F.	93.699 75	
La masse étant de 541.500 — 7.701 = ...F.	533.799	»
Le montant des legs de.....F.	99.699 75	
Reste pour les héritiers.....F.	434.099 25	
Dont le 1/3 pour chacun est de.....F.	144.699 75	

DROITS DES PARTIES. — PREUVE.

M. Jean Delort a droit à.....F.	144.699 75	
M. Louis Delort a droit à.....F.	144.699 75	
M. René Delort a droit à :		
1° sa part héréditaire, ci.....F.	144.699 75	
2° la donation préciputaire, ci.....F.	45.000	»
M. Henri Laffitte a droit à.....F.	93.699 75	
Les deux légataires particuliers ont droit à.....F.	6.000	»
TOTAL égal à la masse calculée pour la quotité dis- ponible F.	578.799	»

DROITS DE MUTATION.

1° M. Jean Delort paiera sur 144.699,75 — 45.000 = ... F.	99.699 75
Droits sur 99.700, en ligne directe descendante	
1 ^{er} degré :	
De 1 à 10.000 à 2,50 % = ...F.	250 »
De 10.000 à 50.000 à 3,50 % = ...F.	1.400 »
De 50.000 à 99.700 à 4,50 % = ...F.	2.236 50
	3.886 50
Double décime F.	777 30
TOTAL.....F.	4.663 80 4.663 80
2° M. Louis Delort paiera sur.....F.	144.699 75
Droits sur 144.700 en ligne directe descendante	
1 ^{er} degré	
De 1 à 10.000 à 2,50 % = ...F.	250 »
De 10.000 à 50.000 à 3,50 % = ...F.	1.400 »
De 50.000 à 100.000 à 4,50 % = ...F.	2.250 »
De 100.000 à 144.700 à 5,50 % = ...F.	2.458 50
	6.358 50
Double décime F.	1.271 70
TOTAL.....F.	7.630 20 7.630 20
3° M. René Delort paiera sur.....F.	144.699 75
Droits sur 144.700 ligne directe descendante	
2° degré :	
De 1 à 10.000 à 3 % = ...F.	300 »
De 10.000 à 50.000 à 4 % = ...F.	1.600 »
De 50.000 à 100.000 à 5 % = ...F.	2.500 »
De 100.000 à 144.700 à 6 % = ...F.	2.682 »
	7.082 »
Double décime F.	1.416 40
TOTAL.....F.	8.498 40 8.498 40
4° M. Henri Laffitte paiera sur.....F.	93.699 75
Droits sur 93.700 (personnes non parentes) :	
De 1 à 10.000 à 27 % = ...F.	2.700 »
De 10.000 à 50.000 à 29 % = ...F.	11.600 »
De 50.000 à 93.700 à 31 % = ...F.	12.547 »
	27.847 »
Double décime F.	5.569 40
TOTAL.....F.	33.416 40 33.416 40

5° M. X..., légataire particulier, paiera sur..F.	4.000	»	
Droits sur 4.000 (personnes non parentes) :			
De 1 à 4.000 à 27 % =.....F.	1.080	»	
Double décime	216	»	
TOTAL.....F.	4.296	»	4.296 »
6° M. X..., légataire particulier, paiera sur..F.	2.000	»	
Droits sur 2.000 (personnes non parentes) :			
De 1 à 2.000 à 27 % =.....F.	540	»	
Double décime	108	»	
TOTAL.....F.	648	»	648 »
Taxe successorale	F.	7.701	»
TOTAL DES DROITS.....F.		63.853	80

Observations.

La liquidation de ces droits de succession appelle quelques observations importantes :

1° La taxe successorale, selon l'esprit de la loi, a été déduite comme un simple passif successoral; elle a été calculée sur la masse active, déduction faite de la somme de 45.000 francs, montant de la donation en avancement d'hoirie, qui avait déjà supporté les droits de mutation entre vifs à titre gratuit.

2° M. Jean Delort acquitte les droits de mutation sur le montant de ses droits, déduction faite de la somme de 45.000 francs, montant de la donation en avancement d'hoirie.

3° MM. Jean, Louis et René Delort et M. Henri Laffitte supporteront la taxe successorale au prorata de leurs parts héréditaires.

A cet égard, il y a lieu de remarquer :

a) Que, conformément à la loi de 1920, les légataires particuliers ne supporteront pas la taxe.

b) Et que M. Jean Delort n'acquittera sa part de taxe au prorata de sa portion héréditaire que déduction faite du

montant de son rapport, la donation dont il a bénéficié ayant été déjà soumise au droit d'enregistrement.

En conséquence, la part de taxe supportée par chacun des héritiers ou légataire universel sera la suivante :

M. Jean Delort	F.	1.390 28
M. Louis Delort		2.308 06
M. René Delort		2.308 06
M. Henri Laffitte		1.494 60

TOTAL égal au montant de la taxe..F.		<u>7.701 »</u>
--------------------------------------	--	----------------

RÉCAPITULATION DES TAXES ET DROITS.

M. Jean Delort :

Taxe	F.	1.390 28	
Droits		4.663 80	6.234 08

M. Louis Delort :

Taxe	F.	2.308 06	
Droits		7.630 20	9.938 26

M. René Delort :

Taxe	F.	2.308 06	
Droits		8.498 40	10.806 46

M. Henri Laffitte :

Taxe	F.	1.494 60	
Droits		33.416 40	34.911 »

Légataires particuliers :

Taxe	F.	néant.	
Droits		1.944 »	1.944 »

TOTAL égal au montant des droits et taxes réunis	F.	<u>63.853 80</u>
--	----	------------------

Les droits et taxe acquittés par les héritiers et légataires ne peuvent être réduits, car ils ne dépassent pas le plafond prévu par l'article 19 de la loi du 3 août 1926 et résultant en outre de la suppression de la disposition finale de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920.

N. B. — Dans cette première déclaration de succession, il m'a paru utile de développer d'une manière complète la liquidation des droits, de manière à en rendre intelligible le mécanisme compliqué.

Dans celles qui suivront, les calculs seront sensiblement abrégés.

II. — Liquidation-partage de communauté légale de biens.

M. André Renault et Mme Louise Delaunay se sont mariés le 18 juillet 1910 sans avoir fait de contrat de mariage.

Mme Renault est décédée en son domicile, à Paris, le 20 novembre 1927, laissant son mari survivant et deux enfants issus de leur mariage : Pierre, né le 12 décembre 1911, et Robert, né le 26 septembre 1913. Lors de son mariage, M. Renault possédait une moitié indivise d'une maison située à Bordeaux avec Jean Renault, son frère, propriétaire de l'autre moitié au moyen de l'acquisition qu'ils en avaient faite dans ces proportions suivant contrat notarié et moyennant un prix qui était alors payé entièrement. Cette maison a été vendue, au cours du mariage de M. et Mme André Renault, moyennant le prix principal de 40.000 francs payé comptant. Dans le cours de l'année 1916, Mme Renault avait formé une demande en séparation de corps contre son mari; cette demande ne fut pas accueillie, et Mme Renault fut condamnée aux dépens qui furent payés avec la provision de 5.000 francs que son mari lui avait versée en exécution d'un jugement qui avait autorisé Mme Renault à faire la preuve des faits par elle allégués aux fins de sa séparation. Par testament authentique en date du 27 janvier 1912, M. Fernand Lecomte, décédé le 15 juin 1918, a légué à titre particulier, net de tous frais et droits, à Mme Renault, *de cujus*, sa belle-sœur, une somme de 20.000 francs qui a été encaissée au cours du mariage. L'inventaire dressé après le décès de Mme Renault constate ce qui suit :

Les objets mobiliers ont été prisés 12.000 francs;

Le fonds de commerce de mercerie que M. et Mme Renault avaient créé et exploitaient à Paris a été estimé 80.000 francs, y compris le matériel servant à son exploitation, prisé 10.000 francs.

Les marchandises en dépendant ont été prisées 60.000 francs.

Il a été inventorié :

1° Le bail des lieux dans lesquels M. et Mme Renault exploitaient leur commerce. Ce bail a été fait pour dix-huit années entières et consécutives du 1^{er} janvier 1918, moyennant un loyer annuel de 12.000 francs payable par trimestre, les 1^{er} janvier, avril, juillet et octobre de chaque année. En outre, M. et Mme Renault ont versé à leur bailleur une somme de 6.000 francs par imputation sur les six derniers mois de jouissance de leur bail. Au jour du décès de Mme Renault, les loyers de ce bail étaient au courant.

2° Un contrat constatant l'acquisition que M. et Mme Renault ont faite d'une petite propriété située à Enghien, moyennant la somme de 40.000 francs payée comptant. Cette propriété était habitée par les époux Renault, comme résidence de campagne.

3° Bordereaux de contributions, desquels il résultait que M. Renault était imposé pour l'année 1927 à 3.600 francs.

4° 50 obligations de Crédit national 1923 de 500 francs chacune, 1^{re} émission, 6 p. 100, produisant chacune 30 francs d'intérêt annuel, payable les Au décès, ces obligations portaient jouissance courante.

M. Renault a déclaré qu'il lui était dû par divers clients une somme totale de 40.000 francs et qu'il lui était réclamé par six fournisseurs, une somme totale de 20.000 francs. Ces diverses sommes ont été reçues et payées depuis.

Au jour de l'inventaire, il existait en deniers comptants 10.000 francs. A la même époque, il était réclamé pour frais de dernière maladie de Mme Renault 800 francs et pour frais funéraires 2.000 francs. Ces deux dernières sommes ont été acquittées depuis par M. Renault.

Sur la demande en partage formée par M. Renault, époux survivant, le Tribunal civil de la Seine a ordonné la liquidation et le partage de la communauté d'entre les époux

Renault et de la succession de Mme Renault; et au préalable la vente devant le notaire liquidateur commis du fonds de commerce ci-dessus désigné et la vente à la barre du Tribunal de la propriété située à Enghien.

Dans chaque cahier des charges, il a été stipulé que les adjudicataires supporteraient en sus de leurs prix les frais d'instance et autres frais préalables dans la proportion indiquée au moment des adjudications. En outre, en ce qui concerne le fonds de commerce, il a été stipulé que l'adjudicataire devrait rembourser en sus de son prix d'adjudication le montant des loyers d'avance versés en raison du bail relatif aux lieux dans lesquels le fonds de commerce est exploité et qu'il serait tenu de prendre en sus et sans diminution de son prix le matériel servant à l'exploitation du fonds et les marchandises qui se trouveraient dans le fonds au jour de l'adjudication.

Le fonds de commerce a été adjugé à M. Renault, époux survivant, moyennant 62.000 francs, non compris le matériel et les marchandises. Et la propriété d'Enghien a été adjugée audit M. Renault moyennant 40.200 francs. Frais d'inventaire : 500 francs. Frais de partage : 6.000 francs. Jouissance divise au 15 février 1928.

A. — OPERATIONS

LIQUIDATION DES REPRISES

a) *Madame Renault.*

Reprises en nature : Néant.

Reprises en deniers : Néant.

<i>Récompenses</i> : Provision de 5.000 francs payée par M. Renault avec les deniers de la communauté pour les frais du procès en séparation perdu par Mme Renault	F.	5.000 »
--	----	---------

b) *Monsieur Renault.*

Reprises en nature : Néant.

<i>Reprises en deniers</i> : Moitié revenant à M. André Renault dans le prix de vente de l'immeuble de Bordeaux, soit	F.	20.000 »
---	----	----------

Récompenses : Néant.

LIQUIDATION DE LA COMMUNAUTE

MASSE ACTIVE.

1° Deniers comptants au décès de Mme Renault.....F.	10.000	»
2° Mobilier estimé	F. 12.000	»
3° 50 Obligations du Crédit national (cours 500).....F.	25.000	»
4° Prix d'adjudication du fonds de commerce.....F.	62.000	»
5° Valeur du matériel dudit fonds.....F.	10.000	»
6° Valeur des marchandises dudit fonds.....F.	60.000	»
7° Créances diverses	F. 40.000	»
8° Prix de vente de la propriété d'Enghien.....F.	40.200	»
9° Loyers d'avance dus par M. Renault adjudicataire..F.	6.000	»
10° Récompense due par la succession.....F.	5.000	»
TOTAL de la masse active.....F.	270.200	»

MASSE PASSIVE.

1° Reprises de M. Renault.....F.	20.000	»
2° Prorata de loyers au décès de Mme Renault.....F.	1.610	»
3° Dettes diverses.....F.	20.000	»
4° Frais d'inventaire et de partage.....F.	6.500	»
5° Impôts	F. 3.600	»
TOTAL de la masse passive.....F.	51.710	»

BALANCE.

Masse passive	F. 51.710	»
Masse active	F. 270.200	»
ACTIF NET.....F.	218.490	»
Dont la moitié revenant à la succession est de	F. 109.245	»

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

MASSE ACTIVE.

Moitié de communauté.....F.	109.245	»
-----------------------------	---------	---

MASSE PASSIVE.

Récompense due à la communauté par Mme Renault....F.	5.000	»
ACTIF NET.....F.	104.245	»

dont le quart revenant en usufruit à M. André Renault,
conformément à l'article 767 du Code civil, est de...F. 26.061 25

DROITS DES COPARTAGEANTS ET PASSIF A ACQUITTER.

1° M. André Renault a droit :		
a) <i>en usufruit</i> au 1/4 ou 2/8 ^{es} de la succession....F.	26.061	25
b) <i>en pleine propriété</i> :		
A la moitié de l'actif net de communauté..	109.245	»
Au montant de ses reprises en deniers....	20.000	»
TOTAL	129.245	» 129.245 »
2° Le mineur Pierre Renault a droit :		
a) <i>En nue propriété</i> au 1/8 ^e de la succession.....F.	13.030	62
b) <i>En pleine propriété</i> aux 3/8 ^{es} de la succession....	39.091	87
3° Le mineur Robert Renault a droit :		
a) <i>En nue propriété</i> , à 1/8 ^e de la succession.....F.	13.030	63
b) <i>En pleine propriété</i> , aux 3/8 ^{es} de la succession....	39.091	88
4° Le passif réel comprend :		
Le passif liquidé ci-dessus à.....F.	31.710	»
Duquel il y a lieu de déduire les		
reprises de M. Renault.....	20 000	»
	31.710	» 31.710 »
	TOTAL.....F.	263.200 »
Egal à la masse partageable comprenant :		
La masse active de communauté ci-dessus liquidée		
à	F. 270.200	»
De laquelle il y a lieu de défalquer la		
récompense due par la succession....F.	5.000	»
TOTAL égal.....F.	265 200	»

Observations.

1° Les mineurs Renault, n'ayant pas atteint l'âge de 18 ans, se trouvent sous la jouissance légale de M. André Renault, leur père, tuteur. Les revenus des capitaux qui leur seront attribués seront donc encaissés et retenus par M. André Renault, en vertu de l'article 384 du Code civil.

Pour ne pas compliquer l'exposé de cet état liquidatif, je n'ai pas fait état :

a) Des revenus perçus par M. André Renault depuis le

jour du décès de Mme Renault jusqu'au jour de la jouissance divise, qui devaient augmenter les droits en pleine propriété de Monsieur Renault;

b) Des prorata d'intérêt compris dans le cours des obligations Crédit national au jour de la jouissance divise. Ces prorata devraient être déduits de la valeur des obligations et ajoutés aux droits en pleine propriété de M. Renault, toujours en vertu de sa jouissance légale;

c) Du prorata d'impôts s'appliquant à la période postérieure au décès.

2° Dans un état liquidatif établi « dans les règles de l'art », il eût donc fallu faire deux masses : l'une en fonds ou capitaux, comprenant les valeurs en capitaux et revenus au jour du décès de Mme Renault; l'autre en fruits ou revenus, comprenant les revenus des capitaux mobiliers et immobiliers depuis le jour du décès jusqu'au jour fixé pour la jouissance divise.

De même, dans la masse passive, il eût fallu distinguer les charges des fonds d'avec celles des fruits.

Dans l'exemple que nous avons choisi, cette distinction aurait eu pour but de déterminer les droits en pleine propriété de M. Renault, résultant de sa jouissance légale.

Cette même distinction se serait imposée si les fils Renault ou l'un d'eux avaient été mariés sous le régime de la communauté. Les revenus des propres, sous ce régime, tombent dans la masse commune. D'autre part, en vue de la liquidation de la communauté éventuelle des enfants, il faut déterminer, *en capital*, le montant des biens qui leur sont dévolus et qui serviront de base à la liquidation de leurs reprises futures.

3° Les frais de dernière maladie et les frais funéraires n'ont pas été respectivement portés aux masses passives de communauté et succession, car ils sont une charge de la jouissance légale et incombent personnellement à M. André Renault.

B. — DECLARATION DE SUCCESSION

La liquidation des reprises et des récompenses se fera exactement comme dans la précédente liquidation.

Il faut cependant noter que les héritiers devront justifier que la provision de 5.000 francs avait été bien payée par M. Renault pour les frais de procédure; la justification des reprises en deniers de M. Renault se fera simplement en énonçant le contrat de vente de l'immeuble de Bordeaux.

LIQUIDATION DE LA COMMUNAUTÉ

MASSE ACTIVE.

1° Deniers comptants au décès.....F.	10.000 »
2° Mobilier assuré à la Compagnie <i>La Nationale</i> , dont le siège est à Paris, suivant police n° 104.804 de l'Agence de Paris, en date du 16 février 1921, pour une durée de dix ans et pour une somme de 30.000 francs, dont les 60 p. 100 imposables sont de.....F.	18.000 »
3° 50 obligations du Crédit National (cours au décès 490 francs)	24.500 »
4° Valeur des éléments incorporels du fonds de commerce et du matériel en dépendant.....F.	90.000 »
5° Marchandises existant dans ce fonds.....F.	60.000 »
6° Créances diverses	40.000 »
7° Propriété d'Enghien d'une valeur de.....F.	35.000 »
8° Récompense due par la succession (frais de procédure)	5.000 »
TOTAL de la masse active...F.	<u>282.500 »</u>

MASSE PASSIVE.

1° Reprises de M. Renault.....F.	20.000 »
2° Proratas de loyers au décès (nous les supposons à terme échu).....F.	1.610 »
3° Dettes diverses.....	20.000 »

Admettons que ces dettes soient commerciales et résultent de lettres de change tirées sur M. Renault par des fournisseurs; ces traites ont été acceptées par lui, ce qui équivaut à une reconnaissance de dette.

Dans ce cas, la déduction est possible à condition de produire les attestations de créanciers prévus par la loi du 25 février 1901 (art. 6) et les copies collationnées des titres de créance si l'on ne peut représenter ces derniers eux-mêmes.

4° Impôts F. 3.600 »

Admettons qu'il n'y ait pas de contribution foncière parmi les impôts directs à acquitter. En effet, alors que tous les autres impôts directs sont déductibles entièrement; la contribution foncière n'est déduite qu'au prorata s'appliquant à la partie de l'année antérieure au décès.

TOTAL de la masse passive.....F. 43.210 »

BALANCE.

Masse active.....F. 282.500 »

Masse passive.....F. 43.210 »

ACTIF NET.....F. 237.290 »

Dont la moitié revenant à la succession est
de F. 118.643 »

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

MASSE ACTIVE.

Moitié de communauté.....F. 118.643 »

MASSE PASSIVE.

Récompense due à la communauté pour frais de pro-
cédure F. 5.000 »

ACTIF NET.....F. 113.643 »

A déduire taxe successorale (sur 113.660).....F. 2.437 80

RESTE.....F. 111.207 20

dont le quart grevé de l'usufruit de M. André Renault
(art. 767 C. civ.) est de.....F. 27.801 80

M. André Renault étant âgé de 37 ans
comme né à Paris le 15 juin 1890, cet usu-
fruit vaut 3/10^{es}, soit.....F. 13.900 90

Reste pour les héritiers.....F. 97.306 30

Dont la moitié est de.....F. 48.653 15

DROITS DE MUTATION.

M. André Renault paiera les droits de muta-
tion sur.....F. 13.900 90 548 16

Chacun des mineurs Renault acquittera les
droits sur.....F. 48.660 » 1.923 72

+ 1.923 72

TOTAL des droits.....F. 4.395 60

A ajouter montant de la taxe.....F. 2.437 80

TOTAL GÉNÉRAL.....F. 6.833 40

Cette somme de 6.833 fr. 40 incombe entièrement à M. Renault père; les frais et droits de successions recueillis par les mineurs de moins de 18 ans constituant une charge de la jouissance légale.

Observations.

Par comparaison avec la liquidation qui a précédé la déclaration de succession, il faut noter :

1° Que le mobilier est évalué sur les bases spéciales au régime fiscal (en l'absence de vente publique, c'est la police d'assurance qui sert de base).

2° Le fonds de commerce et la propriété d'Enghien sont estimés d'après leur valeur au décès.

III. — Liquidation-partage de communauté de biens réduite aux acquêts.

Les deux liquidations précédentes n'ont pas été suivies de partage. Seule, en effet, la dévolution proprement dite intéresse nos développements; dans le cas présent, à titre documentaire, nous ferons le partage après la liquidation.

Mais, pour éviter des exposés trop longs, nous le ferons sous sa forme la plus succincte, c'est-à-dire avec un simple tableau d'attributions.

EXEMPLE.

M. Paul Bart et Mme Alice Calmel se sont mariés en 1900. Par leur contrat de mariage ayant précédé leur union, ils ont adopté le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts. Il a été stipulé, en outre, dans ledit contrat, que le survivant des époux aurait l'usufruit dispensé de caution et d'emploi de la part de communauté revenant à la succession de son conjoint prédécédé, et ce, non à titre de libéralité, mais à titre de convention de mariage, permise par les articles 1520 et 1525 du Code civil.

Aux termes du même contrat, ils ont fait apport en mariage, respectivement, de divers objets mobiliers estimés : ceux apportés par le futur époux à 2.000 francs et ceux apportés par la future épouse à 4.000 francs. Il a été stipulé

que l'estimation donnée auxdits objets mobiliers en vaudrait vente à la communauté. Un préciput de 10.000 francs a été stipulé en faveur du survivant des époux. Au cours de leur mariage, M. et Mme Bart n'ont ni l'un ni l'autre recueilli aucune succession ni aucun don ni legs.

Mme Paul Bart est décédée le 11 mars 1927, laissant son mari, et pour héritiers : dans la ligne paternelle, Henri Calmel, son père, et dans la ligne maternelle, Jean Sirot, son cousin au 4^e degré. Il n'a pas été dressé d'inventaire après le décès de Mme Paul Bart.

Les biens de communauté comprennent :

- 1^o Divers objets mobiliers estimés 20.000 francs;
- 2^o Une maison située à Toulouse, rue d'Alsace, n^o 14, estimée 60.000 francs;
- 3^o 10.000 francs rente française 5 p. 100 1913-1916;
- 4^o Argent comptant, 4.000 francs.

Au jour du décès, la maison située à Toulouse était louée verbalement à M. Casimir Grapet, moyennant un loyer annuel de 6.000 francs payable par trimestre les 1^{er} janvier, 1^{er} avril, 1^{er} juillet et 1^{er} octobre de chaque année. Ce loyer était au courant au jour du décès de Mme Bart.

A la même époque, les arrérages des titres de rente sus énoncés étaient aussi au courant. Il est réclamé par divers 3.000 francs, et, pour frais funéraires de Mme Bart, 2.400 francs. Depuis le décès de son épouse, M. Bart n'a fait aucune recette ni aucune dépense pour le compte des communauté et succession dont s'agit. Frais de partage, 5.000 francs. Jouissance divise, 11 juin 1927.

A. — OPERATIONS

LIQUIDATION DES REPRISES ET RECOMPENSES

a) Madame Bart.

Reprises en nature : Néant.

Reprises en deniers : Valeur des objets mobiliers apportés en mariage.....F. 4.000 »

Récompense : Néant.

b) *Monsieur Bart.*

Reprises en nature : Néant.

Reprises en deniers : Valeur des objets mobiliers apportés en mariage.....F. 2.000 »

Récompenses : Néant.

LIQUIDATION DE LA COMMUNAUTE

MASSE ACTIVE.

N.-B. — Une période de trois mois sépare le décès de Mme Bart du jour fixé pour la jouissance divise. Il y aura intérêt à établir une masse en fonds et fruits, pour plusieurs raisons : M. Bart est usufruitier conventionnel et légal de partie des biens partageables, et nous savons que l'usufruit sur des revenus se transforme en pleine propriété; d'autre part, nous supposons que M. Sirot, cousin dans la ligne maternelle, est marié sous le régime de la communauté d'acquêts. Dans ce cas, il est indispensable de fixer le montant de ses reprises éventuelles, qui sera fixé par ses attributions *en fonds* dans la présente liquidation. Les fruits tomberont dans sa communauté.

	Fonds	Fruits
La masse active comprend :		
1° Mobilier, d'une valeur de.....F.	20.000	»
2° Argent comptant.....F.	4.000	»
3° 10.000 francs de rente française 5 % 1913-1916 (cours 85).....F.	170.000	
Mais dans le cours se trouve compris le prorata de revenus qu'il y a lieu de déduire pour reporter sur les fruits, ci.....F.	610	
RESTE.....F.	169.390	169.390 »
4° Prorata d'intérêts de la rente depuis le 11 mars jour du décès jusqu'au 11 juin, jour fixé pour la jouissance divise, ci.....F.	2.500	
Somme à laquelle il y a lieu d'ajouter le prorata d'intérêts ci-dessus compris dans le capital, ci.....F.	610	
TOTAL.....F.	3.110	3.110 »

	Fonds	Fruits
3° Immeuble de Toulouse d'une valeur de.F.	60.000 »	
6° Prorata de loyer du 1 ^{er} janvier au décès, ci.....F.	1.166 66	
Prorata de loyer du décès à la jouissance divise, ci.....F.		1.533 34

Actif de communauté :

En fonds.....F.	254.556 66	
En fruits		4.643 34

ENSEMBLE.....F. 239.200 »

MASSE PASSIVE.

1° Reprises de M ^{me} Bart.....F.	4.000 »	
Intérêts de ces reprises du décès à la jouissance divise.....F.		66 65
2° Reprises de M. Bart.....F.	2.000 »	
Intérêts de ces reprises du décès à la jouissance divise.....F.		33 35
3° Dettes diverses.....F.	3.000 »	
4° Frais du partage.....F.	5.000 »	
5° Préciput	10.000 »	
6° Frais de dernière maladie.....F.	» »	

TOTAL de la masse passive :

En fonds.....F.	24.000 »	
En fruits.....F.		100 »

ENSEMBLE.....F. 24.100 »

BALANCE.

Masse active.....F.	254.556 66	4.643 34
Masse passive.....F.	24.000 »	100 »

Actif net de communauté :

En fonds.....F.	230.556 66	
En fruits.....F.		4 543 34

ENSEMBLE.....F. 233.100 »

Dont la moitié est :

En fonds.....F.	115.278 33	
En fruits.....F.		2.271 67

ENSEMBLE.....F. 117.550 »

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

En raison de l'usufruit conventionnel auquel a droit M. Bart sur la part de communauté revenant à la succession, il est nécessaire de partager la masse en trois colonnes : nue propriété et pleine propriété en fonds et fruits.

MASSE ACTIVE.

	NUE PROPRIÉTÉ	PLEINE PROPRIÉTÉ	
		Fonds	Fruits
La masse active comprend :			
1° Reprises de M ^{me} Bart....F.		4.000 »	66 65
2° Moitié de l'actif net de communauté en nue propriété, grevé de l'usufruit conventionnel de M. Bart (contrat de mariage).			
La nue propriété ne peut s'exercer que sur l'actif en fonds, ci.....F.	415.278 33		

MASSE PASSIVE.

Frais funéraires.....F.		1.800 »	
Actif net de succession....F.	415.278 33	2.200 »	66 65
Dont les 6/12 ^{es} sont de.....F.	57.639 46	1.400 »	33 33
les 3/12 ^{es} , de.....F.		350 »	16 66
les 2/12 ^{es} , de.....F.		366 60	11 11
le 1/12 ^e , de.....F.		183 40	5 58

DROITS DES PARTIES. — PASSIF A ACQUITTER.

La liquidation des droits des parties est assez délicate en raison des deux usufruits qui chevauchent l'un sur l'autre : celui de l'ascendant sur le cousin de l'autre ligne (art. 754, C. civ.), et celui du conjoint survivant qui s'exerce par moitié sur les lignes paternelle et maternelle (art. 767).

Tableau Synoptique des Droit .

	PLEINE PROPRIÉTÉ	USUFRUIT	NUE PROPRIÉTÉ
M. Bart.....	»	6/12 (3/12 sur chaque ligne)	»
M. Calmel	3/12	2/12 (nue propriété à M. Sirot).....	3/12 (usufruit à M. Bart)
M. Sirot.....	1/12		2/12 (usufruit à M. Calmel).
			3/12 (usufruit à M. Bart)

	PLEINE PROPRIÉTÉ	NUE PROPRIÉTÉ	USUFRUIT
1° M. Bart a droit :			
<i>En pleine propriété :</i>			
Reprises, fonds et fruits....F.	2.033 35		
Moitié de communauté fonds et fruits F.	117.550 »		
Préciput F.	10.000 »		
Usufruit conventionnel sur fruits de 1/2 de communauté (trans- formés en pleine propriété).F.	2.271 67		
Usufruit légal sur 6/12 ^{es} fruits succession F.	33 33		
TOTAL.....F.	131.888 35		
<i>En usufruit :</i>			
1/2 acquêts en fonds.....F.			115.278 33
6/12 ^{es} succ. fonds (art. 767)...F.			1.100 »
TOTAL.....F.	116.378 33		
2° M. Calmel a droit :			
<i>En pleine propriété :</i>			
3/12 ^{es} de la succ. fonds et fruits F.	566 66		
2/12 ^{es} usufruit sur fruits de la succession F.	11 11		
TOTAL.....F.	577 77		
<i>En usufruit :</i>			
2/12 ^{es} sur succ. en fonds.....F.			366 60
<i>En nue propriété :</i>			
3/12 ^{es} de la succ. en fonds....F.		550 »	
6/12 ^{es} de la 1/2 de communauté en fonds.....F.		57.639 16	
TOTAL.....F.	58.189 16		
3° M. Sirot a droit :			
<i>En pleine propriété :</i>			
1/12° de la succ. en fonds et fruits F.	188 98		
<i>En nue propriété :</i>			
2/12 ^{es} de la succ. en fonds (usu- fruit M. Calmel).....F.		366 60	
3/12 ^{es} de la succ. en fonds (usu- fruit M. Bart).....F.		550 »	
6/12 ^{es} de la 1/2 de communauté en fonds.....F.		57.639 16	
TOTAL.....F.	58.555 76		
TOTAUX.....F.	132.655 10	116.744 92	116.744 93
	249.400 02		

4° Passif à acquitter :

Dettes diverses.....F.	3.000	
Frais du partage.....F.	5.000	
Frais funéraires.....F.	1.800	
	<u>9.800</u>	9.800 »
TOTAL.....F.	259.200	<u>02</u>

Egal à la masse partageable composée exclusivement par la masse active brute de communauté comprenant :

En fonds.....F.	254.556 66
En fruits.....F.	<u>4.643 34</u>

TOTAL égal (à 2 centimes près).....F.	<u>259.200 »</u>
---------------------------------------	------------------

Observations.

1° Le préciput accordé à l'époux survivant dans le contrat de mariage est un gain de survie qui doit figurer au passif de la communauté. Ainsi que nous l'avons déjà dit, c'est une convention de mariage; il n'est considéré comme libéralité que si l'époux donateur laisse des enfants d'une précédente union.

2° La stipulation d'usufruit réservé au survivant des époux, dans le contrat de mariage, sur la part d'acquêts revenant à la succession du précédé, conformément aux articles 1520 et 1525 du Code civil, a le même caractère que le préciput. De même que ce dernier, elle est une convention de mariage et devient une libéralité dans les mêmes conditions que le préciput.

L'insertion de cette clause dans les contrats de mariage est très spéciale au Sud-Ouest de la France. Le préciput, par contre, est assez fréquemment stipulé dans la France entière.

Par suite de l'exercice de cet usufruit par le conjoint survivant, il a été nécessaire d'adjoindre, à la masse active

Tableau des attributions et de l'affectation à l'acquit du passif

NATURE DES VALEURS	COURS	SOMMES		M. BART		M. CALMEL			M. SIROF		PASSIF
				PLEINE PROPRIÉTÉ	USUFRUIT	PLEINE PROPRIÉTÉ	USUFRUIT	NUE-PROPRIÉTÉ	PLEINE PROPRIÉTÉ	NUE-PROPRIÉTÉ	
1 Mobilier.....		20.000 »		20.000 »							
2 Deniers comptants ...		4.000 »									4.000 »
3 10.000 fr. rente française 5 % 1915 en principal et intérêts	85	172.500 »		(3.000) 51.000 »	(6.840) 116.280 »			(3.420) 58.140 »		(3.440) 58.480 »	(140) 2.380 »
4 Immeuble de Toulouse.....		60.000 »		60.000 »							
5 Loyers de cet immeuble.....		2.700 »		888 35	98 33	577 77	26 60	49 16	188 98	75 76	920 »
TOTAUX.....				131.888 35	116.378 33	577 77	366 60	58.189 16	188 98	58.555 76	9.800 »
		259.200 »									
								259.200 02			

de succession en fonds et fruits, une masse en nue propriété.

3° Malgré la division des droits résultant de l'exercice de l'usufruit de M. Bart, M. Calmel ascendant conserve sa réserve intacte puisque ses droits en pleine propriété ont été fixés à 3/12^{es} ou 1/4.

4° A remarquer, enfin, que l'usufruit s'exerçant sur les fruits ou revenus, devient de la pleine propriété; la nue propriété ne peut s'exercer sur les fruits, ces derniers étant destinés à être consommés sans être remplacés.

B. — DECLARATION DE SUCCESSION.

Ainsi que nous l'avons déjà vu, en ce qui concerne la déclaration de succession, il faut se placer au jour du décès pour l'établissement des masses et l'évaluation des biens.

Nous supposons qu'au 11 mars 1927, la rente française 5 % 1915 était au cours de 83 francs, analogue à celui de la jouissance divise.

LIQUIDATION DES REPRISES

(Comme dans la liquidation.)

LIQUIDATION DE LA COMMUNAUTÉ

MASSE ACTIVE.

1° Mobilier assuré à la Compagnie <i>Le Phénix</i> , dont le siège est à Paris, suivant police n° 102.871 de l'Agence de Toulouse, en date du 20 avril 1924, pour une durée de dix ans et pour une somme de 30.000 francs, dont les 60 % imposables sont de.....F.	18.000 »
2° Deniers comptants.....F.	4.000 »
3° 10.000 francs rente française 5 % 1915-1916 en 10 titres au porteur de 1.000 francs chacun, n° 0.104.803 à 0.104.812, représentant, au cours du jour du décès (83), une valeur de.....F.	170.000 »
4° Immeuble de Toulouse.....F.	60.000 »
5° Prorata de loyers dus au décès.....F.	1.166 65
TOTAL de l'actif de communauté.....F.	<u>253.166 65</u>

MASSE PASSIVE.

1° Reprises de Mme Bart.....	F.	4.000	»
2° Reprises de M. Bart.....	F.	2.000	»
3° Dettes diverses.....	F.	3.000	»
En admettant qu'elles soient déductibles, conformément aux principes déjà exposés.			
4° Préciput	F.	10.000	»
TOTAL de la masse passive.....		F.	19.000 »

BALANCE.

Masse active.....	F.	253.166	65
Masse passive.....	F.	19.000	»
ACTIF NET de communauté.....		F.	234.166 65
Dont la moitié, grevée de l'usufruit conventionnel de M. Bart, est de.....			
		F.	117.083 33
Ce dernier étant âgé de 57 ans, au décès de sa femme, comme étant né à Toulouse, le 10 juillet 1870, cet usufruit vaut 3/10 ^{es} , soit			
		F.	35.124 99 35.124 99
RESTE pour la succession.....		F.	199.041 66

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

1° Reprises de Mme Bart.....	F.	4.000	»
2° Moitié de communauté grevée de l'usufruit de M. Bart, évaluée ci-dessus à.....	F.	199.041	66
ACTIF de succession.....		F.	203.041 66
A déduire taxe successorale sur 203.060 (tarif sans enfants).			
		F.	37.718 80
RESTE.....		F.	165.322 86

L'usufruit de moitié réservé au profit de M. Bart par l'article 767 du Code civil, ne se calculera pas sur cette somme de 165.322 fr. 86, mais seulement sur celle de 2.000 francs, moitié de celle de 4.000 francs, montant des reprises de Mme Bart. La somme de 199.041 fr. 66 a, en effet, déjà supporté l'usufruit conventionnel et ne doit pas supporter l'usufruit légal.

Soit	F.	2.000	»
------------	----	-------	---

Etant donné l'âge susindiqué de M. Bart, cet usufruit vaut 3/10 ^{es} , soit.....F.	600 »	600 »
Reste pour les héritiers.....F.	164.722 86	
Dont la moitié est de.....F.	82.361 43	
Sur la moitié revenant à M. Sirot, M. Calmel, ascen- dant dans la ligne paternelle, exerce l'usufruit du 1/3 (art. 754, C. civ.), soit sur la somme de....F.	27.453 81	
M. Calmel étant âgé de 77 ans comme né à Angers, le 21 avril 1830, son usufruit vaut 1/10 ^e , soit.....F.	2.745 38	2.745 38
Reste pour M. Sirot.....F.	79.616 05	

RÉCAPITULATION

M. Bart paiera les droits de mutation sur.....F.	600 »	
M. Calmel paiera les droits de mutation sur.F.	82.361 43	
+ F.	2.745 38	
= F.	83.106 81	83.106 81
M. Sirot paiera les droits de mutation sur.....F.	79.616 05	

DROITS A ACQUITTER PAR LES HÉRITIERS.

M. Bart :		
Part de taxe.....F.	54 40	
Droits de mutation.....F.	21 60	75 70
M. Calmel :		
Part de taxe.....F.	20.132 60	
Droits de mutation.....F.	5.408 64	25.561 24
M. Sirot :		
Part de taxe.....F.	17.566 20	
Droits de mutation.....F.	23.401 44	40.967 64

Les droits de mutation de M. Sirot doivent être réduits en appli-
cation de l'article 19 de la loi du 3 août 1926, car ils dépassent le pla-
fond prévu par cette loi. En conséquence, ils seront ramenés à 35 %
des droits de M. Sirot (sans défalcation de la taxe succes-
sorale) F. 33.810 »

Observations.

Ce qui frappe le plus à la vue de cette déclaration et des droits incombant à chacun des héritiers, c'est l'exonération presque entière des charges de l'époux survivant. En raison de sa nature de convention de mariage, l'usufruit conventionnel consenti à son profit ne supporte aucun impôt de mutation.

Nous avons déjà dit ce que nous pensions de la faveur un peu exagérée accordée par la loi dans ces conditions. Nous n'y reviendrons pas. Il faut remarquer en outre que, pour les mêmes causes, le préciput de 10.000 francs dont bénéficie M. Bart se trouve exonéré de tous droits.

Notons enfin, en comparant la liquidation et la déclaration, la différence dans l'établissement des opérations résultant, dans la déclaration, de l'évaluation légale de l'usufruit.

IV. — Liquidation de régime exclusif de communauté.

Par leur contrat de mariage, Jean Gounet et Marie Latapie ont déclaré se marier sans communauté, conformément aux articles 1530 et suivants du Code civil.

La future épouse a fait apport en mariage des habits, linges et effets à son usage personnel décrits et estimés en un état annexé au contrat de mariage, avec stipulation qu'ils resteraient propres à la future épouse pour être par elle repris en nature ou ceux qui en seraient la représentation à la dissolution du mariage.

Par le même contrat, le futur époux a assuré à la future épouse un gain de survie de 15.000 francs.

Le contrat de mariage ne contient aucune autre stipulation.

Jean Gounet est décédé le 1^{er} juin 1927, laissant son épouse survivante et deux enfants majeurs, Louis et Henri, nés de leur mariage.

Au cours du mariage :

1° L'épouse a recueilli les successions de ses père et mère, desquels elle était héritière pour moitié. Par le partage de ces successions, il lui a été attribué :

a) 2.000 francs en argent comptant.

b) Une créance hypothécaire de 15.000 francs, non productive d'intérêts, sur M. Ernest Fontaine;

c) Et une maison située à Paris.

Les frais de partage et les droits de succession ont été portés dans la masse passive desdites successions. Au jour de la dissolution du mariage, la créance sur Ernest Fontaine était remboursée et la maison située à Paris s'est retrouvée aux mains de Mme Gounet. Cette maison était louée à divers verbalement moyennant des loyers annuels s'élevant au total de 6.000 francs payables par trimestre les 1^{er} janvier, avril, juillet et octobre de chaque année. Au jour du décès de Jean Gounet, les loyers de ces locations étaient au courant.

2° Les époux Gounet ont acquis conjointement une maison située à Bordeaux, moyennant 80.000 francs payés comptant. Les frais de cette acquisition se sont élevés à 6.500 francs. Cette maison a été vendue avant le décès de Jean Gounet moyennant 120.000 francs payés comptant.

Par le contrat de mariage de Louis Gounet, ses père et mère lui ont constitué en dot conjointement et solidairement en avancement d'hoirie une somme de 20.000 francs, qui a été versée.

Après le décès de M. Gounet, il n'a pas été fait d'inventaire. Les biens par lui laissés s'élèvent à 400.000 francs.

Jouissance divisée au décès de M. Gounet.

A. — OPERATIONS.

LIQUIDATION DES REPRISES DE M^{me} GOUNET

a) *En nature* :

- 1° Habits, linges, hardes, etc., apportés en mariage;
- 2° Maison de Paris recueillie dans la succession de ses père et mère.

b) *En deniers* :

- 1° Deniers comptants recueillis dans la succession de ses père et mère F. 2.000 »
- 2° Créance Fontaine recueillie dans la succession de ses père et mère.....F. 15.000 »
- 3° 1/2 du boni de la vente de la maison de Bordeaux, ci F. 120.000 »

86.500 »

33.500 »

Dont la moitié est.....F. 16.750 » 16.750 »

TOTAL.....F. 33.750 »

RÉCOMPENSES.

- 1° Prorata de loyers de l'immeuble de Paris, du 1^{er} avril au 1^{er} juin, jour du décès, touché après le décès de M. Gounet par M^{me} Gounet : 335 francs, ci.....F. 335 »
- 2° Moitié de la dot à Louis Gounet incombant à M^{me} Gounet.....F. 10.000 »

TOTAL.....F. 10.335 »

BALANCE.

Reprises F. 33.750 »

Récompenses F. 10.335 »

Excédent de reprises.....F. 23.415 »

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

MASSE ACTIVE.

- 1° Biens laissés par M. Gounet à son décès.....F. 400.000 »
- 2° Moitié de la dot à Louis Gounet dont ce dernier doit le rapport.....F. 10.000 »

TOTAL.....F. 410.000 »

MASSÉ PASSIVE.

1° Reprises de M ^{me} Gounet.....F.	23.415	»
2° Frais de deuil, funéraires, de partage...F.	»	»
TOTAL.....F.	23.415	» 23.415 »
ACTIF NET.....F.	386.585	»
Dont le 1/4 revenant en usufruit à M ^{me} Gounet, en vertu de l'article 767, du Code civil, est de.....F.	96.646 25	96.646 25
De quoi il y a lieu de déduire son gain de survie	45.000	»
Reste en usufruit pour M ^{me} Gounet....F.	81.646 25	✓
Reste en toute propriété pour les héritiers.....F.	289.938 75	
Dont la moitié pour chaque héritier est de.....F.	144.969 37	

DROITS DES PARTIE.

1° M^{me} veuve Gounet a droit :

En pleine propriété :

a) Au montant de ses reprises.....F.	23.415	»
b) Préciput de 45.000 francs.....F.	45.000	»
c) Frais de deuil.....F.	»	»
TOTAL.....F.	38.415	»

En usufruit :

A la somme ci-dessus évaluée (1/4-préciput)	81.646 25
La nue propriété à MM. Louis et Henri Gounet par moitié entre eux, soit...F.	40.823 13

2° M. Louis Gounet a droit :

<i>En pleine propriété :</i> à.....F.	144.969 37
<i>En nue propriété :</i> à.....F.	40.823 13

3° M. Henri Gounet a droit :

<i>En pleine propriété :</i> à.....F.	144.969 37
<i>En nue propriété :</i> à.....F.	40.823 13

TOTAL égal à la masse partageable.....F. 410.000 »

(Masse active brute de communauté.)

Observations.

Dans les récompenses dues par Mme Gounet figure la somme de 335 francs, prorata de loyers de l'immeuble lui appartenant, depuis la dernière échéance trimestrielle jusqu'au décès de M. Gounet.

Nous savons, en effet, que les revenus des biens de la femme, sous le régime de la non-communauté, appartiennent au mari.

B. — DÉCLARATION DE LA SUCCESSION.

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

Masse active.....	F.	440.000	»
Masse passive.....	F.	23.445	»
ACTIF NET.....	F.	386.585	»

Somme à laquelle il y a lieu d'ajouter l'évaluation forfaitaire du mobilier. En l'absence de vente publique, d'assurance et d'inventaire, il faut ajouter à l'actif les 5 % des biens mobiliers et immobiliers de la succession, dont la valeur est de.....

eur est de.....	F.	400.000	»	
Dont les 5 % sont de.....	F.	20.000	»	20.000 »

TOTAL.....	F.	406.585	»
------------	----	---------	---

De laquelle somme il y a lieu de déduire la taxe successorale :

De la somme servant de base au calcul de la taxe, il faut défalquer celle de 10.000 francs rapport de la dot de Louis Gounet :

406.600 — 10.000 =	396.600	»
Taxe sur 396.600 francs.....F.	12.681	» 12.681 »
RESTE.....F.	393.904	»

A ajouter dot de Louis Gounet pour le calcul des droits des parties.....

.....F.	10.000	»
ENSEMBLE.....F.	403.904	»

dont le 1/4 grevé de l'usufruit de M ^{me} V ^{ve}			
Gounet est de.....F.	100.976	»	
De cette somme, il faut défalquer celle de			
15.000 francs, montant du gain de survie de			
M ^{me} Gounet.....F.	15.000	»	
RESTE.....F.	85.976	»	
M ^{me} Gounet étant âgée de 65 ans, comme			
née à Lorient le 14 juin 1862, son usufruit			
vaut 2/10 ^{es} , soit.....F.	17.495	20	
Gain de survie.....F.	15.000	»	
Droits de l'époux survivant.....F.	32.495	20	32.495 20
Reste pour les héritiers.....F.	371.708	80	
Dont la moitié pour chacun est de.....F.	185.854	40	
Mme veuve Gounet paiera les droits sur.....F.	32.495	20	
M. Louis Gounet, sur 185.854 40 — 10.000 (son rapport).F.	175.854	40	
M. Henri Gounet, sur.....F.	185.854	40	

V. — Liquidation de régime de séparation de biens.

Nous ne choisirons pas d'exemple de liquidation de ce régime, qui n'offre aucune difficulté particulière. Chaque époux ou sa succession reprend ses biens propres purement et simplement.

Les seules questions délicates à régler résident dans les comptes qui peuvent résulter, entre les époux, de l'administration du mari ou de la responsabilité éventuelle de ce dernier dans l'aliénation des biens de la femme.

Actes d'administration.

1° Le mari administre les biens en vertu d'un mandat formel (art. 1577). Dans ce cas, il est tenu de représenter les revenus de sa femme, déduction faite de la part contributive dans les dépenses,

Dans la liquidation, il faut donc établir un compte de ces revenus et de cette part contributive. La femme effectuera la reprise de l'excédent de ses revenus, s'il y a lieu.

2° La femme laisse à son mari l'administration de fait (art. 1578). Le mari, à la liquidation, n'est tenu de présenter que les fruits existants.

3° Enfin, le mari a joui des revenus de la femme malgré l'opposition de cette dernière (art. 1579). Il devra représenter dans ce cas, tous les fruits indûment perçus, ceux existants et ceux consommés.

Actes d'aliénation.

L'article 1450 du Code civil relate tous les cas où le mari est rendu responsable du défaut de remploi du produit de l'aliénation d'un bien de la femme.

Nous renvoyons le lecteur au texte et au commentaire de cet article.

Aux termes de ce dernier, lorsque le mari sera responsable du défaut de remploi, la femme aura le droit d'exercer, à la liquidation, la reprise du produit de l'aliénation.

Voilà les seuls cas pouvant présenter de la difficulté dans une liquidation de séparation de biens.

La déclaration de succession se fait sur les principes énoncés précédemment et n'offre aucune particularité.

Cependant, l'Administration peut se montrer assez exigeante pour la justification des reprises de la femme, au moment du décès du mari. Elle le serait beaucoup moins, au décès de la femme!

VI. — Liquidation de régime dotal avec société d'acquêts.

M. Pierre Sansom et Mme Jeanne Delpierre se sont mariés le 28 octobre 1910.

M. Pierre Sansom est décédé le 20 avril 1927 laissant son

épouse survivante, et pour héritiers : son père, Jean Sansom, et son frère, Henri Sansom.

Aux termes de leur contrat de mariage :

Les futurs époux Sansom ont adopté le régime dotal avec société d'acquêts.

La future épouse s'est constituée en dot tous ses biens et droits mobiliers et immobiliers présents et à venir.

Il a été stipulé que la future épouse pourrait aliéner ses biens mobiliers et immobiliers avec la seule autorisation de son mari, mais à charge de emploi.

Le futur époux a fait apport de :

1° Divers objets mobiliers estimés 20.000 francs;

2° 2.000 francs de rente française 3 % qui ont été vendus le 20 juillet 1918, moyennant, déduction faite de tous frais de courtage, 66.175 fr. 75.

Le prorata d'arrérages compris dans le cours s'élevant à 110 fr. 10;

3° Et une propriété située à Etampes. Cette propriété n'a pas été vendue. Au jour du décès, elle a été estimée 120.000 francs et se trouvait libre de toute location.

Le tout lui provenant de la succession de sa mère.

La future épouse a apporté en mariage et s'est constituée en dot :

1° Un trousseau et des deniers comptants représentant une valeur de 30.000 francs;

2° 2.500 francs de rente française 3 % compris en un titre à son nom;

3° Et une maison de rapport, située à Chatou, qui était alors louée à divers, verbalement, moyennant des loyers annuels s'élevant au total à 4.000 francs, payables par trimestre les 1^{er} janvier, avril, juillet et octobre de chaque année. Ces loyers étaient au courant. Cette maison n'a pas été vendue.

Au décès de M. Pierre Sansom, les loyers annuels de cette maison s'élevaient ainsi à 4.000 francs payables aux mêmes

époques; ils étaient au courant. Quant aux 2.500 francs, ils ont été négociés moyennant, déduction faite des frais de courtage, 79.375 francs. Le prorata d'arrérages compris dans le cours s'élevait à 420 francs.

En remploi de cette somme et conformément au contrat de mariage, il a été acheté 147 obligations de la Ville de Paris 4 % 1865 qui ont coûté, y compris courtage et frais relatifs au remploi 78.945 fr. 50.

Le prorata compris dans le cours s'élevait à 490 francs.

Les apports de la future épouse lui provenaient également des successions de ses père et mère.

Au cours du mariage, Mme Pierre Sansom a recueilli la succession de M. Roger Duluc, son oncle, duquel elle était héritière pour $\frac{1}{3}$. Par le partage de cette succession, pour fournir à Mme Sansom le montant de ses droits, il lui a été attribué :

- 1° Divers objets mobiliers pour 10.000 francs;
- 2° Une somme de 8.000 francs en argent comptant;
- 3° Et une maison située à Clermont-Ferrand.

Cette attribution a été faite nette de tout passif, frais de partage et droits de succession.

La maison a été vendue au cours du mariage moyennant 100.000 francs payés comptant, et les objets mobiliers moyennant la somme de 10.000 francs.

En remploi de cette somme et conformément au contrat de mariage, il a été acquis une maison sise à Versailles, moyennant le prix de 92.000 francs payé comptant. Les frais de cette acquisition se sont élevés à 7.000 francs. Cette maison n'était pas louée lors du décès de M. Pierre Sansom.

Il n'a pas été dressé d'inventaire après le décès de M. Pierre Sansom.

Les biens de société d'acquêts s'élèvent à 800.000 francs.

Jouissance divise au décès.

A. — OPÉRATIONS.

LIQUIDATION DES REPRISES ET RÉCOMPENSES

a) *Madame Sansom.*

EN NATURE.

- 1° Maison de Chatou;
- 2° Les 147 obligations Ville de Paris 1865 4 %;
- 3° Maison de Versailles.

REPRISES EN DENIERS.

1° Trousseau	F.	30.000	»
2° Objets mobiliers et argent recueillis dans la succession de M. Duluc.....	F.	18.000	»
3° Prorata de loyers de l'immeuble de Chatou du 1 ^{er} octobre 1910 au 28 octobre 1910 jour du mariage.....	F.	300	»
4° Défaut de remploi des 2.500 francs de rente 3 % :			
Produit net de la vente de 2.500 francs de rente.....	F.	79.375	»
A déduire : Prorata d'arrérages compris dans le cours de la vente.....	F.	420	»
		78.955	»
Montant total, frais compris, de l'acquisition de 147 obligations Ville de Paris....	F.	78.945	50
A déduire prorata d'intérêts compris dans le cours.....	F.	490	»
		78.455	50
Somme non remployée.....	F.	499	50
5° Défaut d'emploi de l'immeuble de Clermont. Ce dernier a été vendu.....	F.	100.000	»
L'acquisition en remploi de l'immeuble de Versailles a coûté, frais compris.....	F.	99.000	»
Somme non remployée.....	F.	1.000	»
TOTAL des reprises en deniers de M ^{me} Sansom..	F.	49.799	50

b) *Succession de M. Sansom.*

REPRISE EN NATURE.

Propriété d'Etampes, d'une valeur de.....F. 120.000 »

EN DENIERS.

1 ^o Mobilier apporté en mariage.....F.	20.000	»
2 ^o Produit net de la vente des 2.000 francs de rente française 3 % apportés en mariage, ci.....F.	66.173	75
A déduire prorata d'intérêts compris dans le cours.....F.		
	410	40
Reste.....F.	66.063	63
TOTAL des reprises en deniers de M. Sansom....F.	86.063	63

LIQUIDATION DE LA SOCIETE D'ACQUETS

MASSE ACTIVE.

1 ^o Biens au décès	F.	800.000	»
2 ^o Prorata d'intérêts des 147 obligations Ville de Paris dotales à M ^{me} Sansom, du 1 ^{er} au 20 avril 1927.....F.		735	10
3 ^o Prorata de loyers de l'immeuble de Chatou dotal à M ^{me} Sansom du 1 ^{er} au 20 avril 1927.....F.		210	»
TOTAL de la masse active.....F.		800.943	10

MASSE PASSIVE.

1 ^o Reprises en deniers de M ^{me} Sansom.....F.	49.799	50
2 ^o Reprises en deniers de M. Sansom.....F.	86.063	63
3 ^o Frais de dernière maladie.....F.	»	»
4 ^o Frais de nourriture et de logement de M ^{me} Sansom..F.	»	»
5 ^o Contribution aux frais de partage.....F.	»	»
TOTAL de la masse passive.....F.	135.863	15

BALANCE.

Masse active.....F.	800.943	10
Masse passive.....F.	135.863	15
ACTIF NET de communauté.....F.	665.079	95
Dont la moitié à la succession est de.....F.	332.539	98

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

MASSE ACTIVE.

1 ^o Reprises en deniers.....F.	86.063	63
2 ^o Moitié de l'actif net de la société d'acquêts.....F.	332.539	98
3 ^o Propriété à Etampes (reprise en nature).....F.	120.000	»
TOTAL de la masse active de succession.....F.	538.603	63

MASSE PASSIVE.

1° Frais funéraires.....	F.	» »
2° Frais de deuil de la veuve.....	F.	» »
3° Contribution aux frais de partage.....	F.	» »

ACTIF NET de succession.....F. 538.605 63

Dont la moitié, grevé de l'usufruit de Mme veuve Sansom, est de.....	F.	269.302 82
Et le quart est de.....	F.	<u>134.651 40</u>

DROIT DES PARTIES.

1° Mme veuve Sansom a droit :

En pleine propriété :

a) au montant de ses reprises en deniers.....	F.	49.799 50
b) à la moitié de l'actif net de la société d'acquêts..	F.	332.539 98

TOTAL.....F. 382.339 48

En usufruit :

A la moitié de l'actif net de succession	F.	<u>269.302 81</u>
--	----	-------------------

2° M. Jean Sansom a droit :

En pleine propriété :

Au quart de l'actif net de succession.....	F.	<u>134.651 40</u>
--	----	-------------------

3° M. Henri Sansom a droit :

En pleine propriété :

Au quart de l'actif net de succession.....	F.	134.651 40
--	----	------------

En nue propriété :

A la moitié de l'actif net de succession, l'usufruit à Mme veuve Sansom.....	F.	269.302 82
--	----	------------

TOTAL.....F. 920.945 10

Egal à la masse partageable comprenant :

1° L'actif brut de la société d'acquêts...	F.	800.945 10
2° La propriété d'Etampes (reprise en nature)	F.	120.000 »

EGALITÉ.....F. 920.945 10

Observations.

1°. La restitution à la femme de ses biens dotaux, quand il y a adjonction d'une société d'acquêts au régime dotal, se fait sous la forme de reprises contre cette société d'acquêts.

S'il y avait eu dotalité pure et simple, on se serait borné à déduire des biens de la succession de M. Sansom, le montant de ce qui devait être restitué à Mme Sansom, biens dotaux et paraphernaux. Pour ces derniers, soumis au régime de la séparation de biens, on applique les règles énoncées sous le paragraphe V, résultant des articles 1577-1578, 1579 et 1430 du Code civil.

2° Dans l'exemple ci-dessus, j'ai tenu à faire ressortir les applications du principe suivant lequel les fruits des biens dotaux tombent dans la société d'acquêts, s'il y en a une, ou appartiennent au mari, s'il n'y en a pas.

3° A remarquer, dans la fixation des droits des parties, que M. Henri Sansom, frère du *de cujus*, supporte seul l'usufruit de Mme veuve Sansom, sa belle-sœur, conjoint survivant. Cela pour la raison bien simple que le 1/4 réservataire attribué à M. Jean Sansom, père du *de cujus*, doit être en pleine propriété.

B. — DECLARATION DE SUCCESSION

Nous ne changerons rien aux chiffres indiqués dans la liquidation et supposerons intentionnellement que les 60 p. 100 de l'assurance du mobilier coïncident avec l'évaluation donnée à ce dernier dans la masse des biens figurant dans l'actif de la société d'acquêts pour une somme de 800.000 francs.

LIQUIDATION DE LA SUCCESSION

Masse active.....	F.	538.605 63
Passif : Néant.		
A déduire taxe successorale (sur 538.620).....	F.	102.900 24
RESTE.....	F.	435.705 39
Dont la moitié, grevée de l'usufruit de Mme Sansom, est de.....	F.	217.852 69
Mme Sansom, étant âgée de 37 ans, comme née à Chambéry le 1 ^{er} juin 1890, son usufruit vaut 5/10 ^{es} , soit.....	F.	108.926 35 108.926 35
Reste pour les héritiers.....	F.	326.779 04
Dont le quart pour M. Jean Sansom, soit.....	F.	81.694 76
Et les 3/4 de surplus pour M. Henri Sansom, soit...	F.	245.084 28
Mme veuve Sansom paiera les droits de mutation sur...	F.	108.926 35
M. Jean Sansom paiera les droits de mutation sur....	F.	81.694 76
M. Henri Sansom paiera les droits de mutation sur....	F.	245.084 28

DROITS ET TAXES A ACQUITTER.

Mme veuve Sansom (sur 108.940) :		
Part de taxe.....	F.	25.701 90
Droits de mutation.....	F.	5.923 68 31.625 58
M. Jean Sansom (sur 81.700) :		
Part de taxe.....	F.	19.295 »
Droits de mutation.....	F.	5.162 40 24.457 40
M. Henri Sansom (sur 245.100) :		
Part de taxe.....	F.	57.903 34
Droits de mutation.....	F.	49.101 60 107.004 94
TOTAL.....	F.	163.087 92

Les droits de M. Henri Sansom excèdent le maximum prévu par l'article 19 de la loi du 3 août 1926. En conséquence, ils doivent être réduits aux 35 % de 302.986 62, soit.....

F. 106.054 30

Observation.

Rétablissement des droits de mutation.

Lorsque les droits de mutation ont été payés, préalablement à la liquidation avec des fonds provenant de l'indivision, les héritiers ou ayants droit doivent effectuer à la masse active le rétablissement des droits leur incombant.

La taxe successorale figure à la masse passive.

OBSERVATIONS GENERALES

En développant les précédents exemples et en montrant, de façon concrète, le parallélisme entre la liquidation telle qu'elle résulte du droit civil et la déclaration de succession telle qu'elle doit être faite selon le droit fiscal, nous n'avons pas eu la prétention de mettre sous les yeux du lecteur tous les cas difficiles susceptibles de se présenter dans la pratique des affaires.

Entreprendre un tel travail, ce serait sortir complètement du cadre de cet essai.

Nous nous sommes donc attaché simplement à montrer les principes généraux de liquidation et de déclaration de succession.

Certains trouveront peut-être ces applications un peu longues et peu à leur place dans une thèse.

Elles sont, à notre avis, le complément indispensable de l'exposé, aride dans son abstraction, des règles du droit fiscal.

Si, maintenant, nous tentons une comparaison d'ensemble entre le mécanisme des liquidations et des déclarations de succession, nous pouvons faire plusieurs remarques générales :

1° La liquidation des reprises et des récompenses se fait rigoureusement de la même manière dans les deux cas;

cependant, dans la déclaration de succession, l'Administration se montrera toujours plus exigeante pour les justifications des reprises en deniers de l'époux survivant et les récompenses du prémourant. Cela, pour la raison bien simple que ces éléments viennent en déduction de l'actif successoral.

2° En ce qui concerne la composition des actifs communs et de succession, il n'y a également aucune différence. Dans ce domaine, l'héritier ou ayant droit pourra augmenter indéfiniment la consistance du patrimoine. L'Administration ne fera aucune difficulté.

En cas d'omission, le contribuable, au contraire, encourra les pénalités déjà relatées.

3° Une des différences les plus profondes entre les solutions civile et fiscale réside dans la déduction du passif. Tolérée sans difficulté dans la liquidation, elle est l'objet d'un contrôle rigoureux dans la déclaration de succession. Sur ce point, l'Administration s'entoure de tous les renseignements ou de toutes les garanties désirables. Les exigences dont elle fait preuve, confinant parfois à la mauvaise foi, expliquent les appréhensions des jurisconsultes Crétet et Duchatel quand certains parlementaires avaient essayé d'introduire, dès frimaire an VII, le principe de la déduction des dettes.

Reconnaissons cependant que, dans son ensemble, l'application de ce principe présente beaucoup plus d'avantages que d'inconvénients. Il répond en outre à l'équité la plus élémentaire.

La prudente réserve des receveurs, en face d'un passif douteux, est souvent légitimée, il faut bien l'avouer, par la ruse que les intéressés déploient pour échapper à l'impôt.

4° Enfin, la différence peut-être la plus sensible provient de la manière différente de calculer dans l'un et l'autre cas l'usufruit et la nue propriété.

Dans la liquidation, on applique rigoureusement les principes de droit civil. Quand un usufruit s'exerce sur une partie de l'hérédité, il y a lieu d'adjoindre à la masse ordinaire en pleine propriété, une masse en nue propriété. Les deux sont établies parallèlement, et les droits des héritiers s'exercent sur chacune des masses.

Dans la déclaration de succession, et dans un but de simplification, tout figure dans une seule masse. Pour arriver à ce résultat, il est nécessaire de convertir l'usufruit ou la nue propriété en pleine propriété au moyen d'une convention légale créée par la loi du 25 février 1901.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES ET CONCLUSION

Essayons de dégager, en quelques mots, l'enseignement que l'on peut tirer de l'évolution fiscale que nous venons d'étudier.

Un long chemin a été parcouru depuis frimaire jusqu'à nos jours. Le régime simplifié des premiers temps s'est compliqué au point de devenir, surtout pour la législation des successions, un véritable labyrinthe où ne peuvent évoluer que les professionnels en la matière.

Le régime des donations a subi, depuis frimaire, peu de modifications importantes. Les grands principes sont demeurés intacts. La proportionnalité des droits a résisté aux assauts qui lui furent livrés à la fin du xix^e siècle. Les tarifs, il est vrai, sont devenus beaucoup plus nombreux qu'ils ne l'étaient primitivement. Mais cela constitue une amélioration incontestable et une mesure d'équité puisqu'ils ont été adaptés à « l'échelle des affections ».

C'est la loi de frimaire qui a consacré les faveurs accordées aux donations par contrat de mariage et la loi de 1824, celles accordées aux partages d'ascendant. Depuis, aucune grande réforme n'a été introduite dans notre législation. Nous avons eu simplement à noter des réajustements de droits destinés à maintenir entre les donations et les successions un synchronisme et un équilibre nécessaires.

Le régime fiscal des successions fut, par contre, beaucoup plus bouleversé. A l'instar des donations, de nouvelles divisions de tarifs ont été successivement adoptées, basées sur le degré de parenté entre le défunt et ses ayants droit. Comme pour les libéralités entre vifs, le taux des droits

a été sans cesse augmenté. Nous ne reviendrons pas sur les raisons économiques et politiques de ces accroissements de tarifs. C'est le résultat naturel de l'évolution historique et sociale; il est très intéressant d'étudier à ce sujet l'évolution de la notion de droit en France au *xix^e* siècle et ses relations avec la morale ⁽¹⁾. Par incidence, le reflet de ces notions s'est fait sentir nettement dans le droit fiscal.

Mais ce qui est aussi remarquable, ce sont les bouleversements apportés au régime des successions depuis 1901 jusqu'à nos jours.

L'introduction de la progressivité, l'admission au passif des dettes héréditaires, les nouveaux modes de transmission de l'usufruit et de la nue propriété, enfin l'institution de la taxe successorale, voilà, n'est-il pas vrai, plus qu'il n'en fallait pour changer entièrement la physionomie primitive du régime successoral.

Si nous approuvons sans réserve les réformes de la loi de 1901, nous nous sommes déclaré l'adversaire résolu de la taxe successorale. Nous ne combattons pas les mobiles qui ont présidé à son institution, mais nous ne pouvons admettre le principe de l'impôt de superposition. Nous en avons montré tous les inconvénients.

Le plus gros grief que l'on puisse faire au régime actuel des successions, c'est de manquer de clarté. Seuls, les initiés peuvent s'y mouvoir aisément et bien peu nombreux sont les redevables capables de contrôler les calculs des droits qu'ils doivent acquitter.

Depuis frimaire, le régime des pénalités et des prescriptions a été de son côté singulièrement remanié. Les rigueurs du législateur durent s'adapter à l'audace des délinquants.

Remarquons toutefois que, malgré la sévérité apparente de la législation, une certaine souplesse est recommandée

(1) Bonnecase, *Notion de droit en France au *xix^e* siècle*, Paris, 1919, p. 8.

et généralement observée dans son application. A cet égard, il nous est agréable de reconnaître que, si l'on remarque parfois, dans le personnel de l'Enregistrement comme dans toutes professions, des symptômes de déformation professionnelle, il n'en constitue pas moins dans son ensemble une aristocratie administrative éclectique et cultivée.

Nous pourrions maintenant nous demander pourquoi les droits de succession ont pu être augmentés de façon incessante sans opposition plus énergique. Il faut bien avouer qu'ils forment une cible facile. Percus au moment le plus propice, à la transmission d'un bien acquis sans peine et sans travail, ils ne soulèvent aucun problème d'incidence.

L'impôt est supporté *directement* par les ayants droit du défunt, sans espoir pour ces derniers d'en rejeter le poids sur d'autres. On s'explique, dans ces conditions, la « faveur » dont il a joui auprès de tous les législateurs ⁽¹⁾. Mais c'est précisément cette « faveur » qui en fait redouter les abus.

Les droits de succession constituent un impôt sur le capital. Cela est incontestable. Nous n'avons pas à faire ici le procès de l'impôt sur le capital que nous considérons néfaste à tous égards. Nous indiquerons simplement ses plus graves dangers :

- a) Le découragement de l'épargne;
- b) L'absorption des forces vives du pays pour faire face aux dépenses courantes.

Les droits de succession, en raison de leur importance, tarissent des fortunes qui auraient pu être génératrices de richesses nouvelles. Ce qui rend la situation particulièrement sérieuse, c'est que leur disparition n'a pas pour contrepartie la constitution d'une autre valeur-capital. C'est donc un impôt rongeur, un impôt de ruine.

(1) Coulot, *L'aggravation des impôts sur les successions*, thèse Paris, 1925.

Reconnaissons cependant que la fixation du maximum (loi du 3 août 1926) a tempéré sagement la puissance d'expropriation des droits de succession actuels. Les témoignages les plus impartiaux sont venus attester que l'accroissement de la prospérité publique ne correspondait pas aux sévères amputations subies par les patrimoines, du chef de l'impôt sur le capital.

Ce dernier présente, en outre, le grave danger d'être générateur de toutes les fraudes. C'est la lutte du devoir civique contre le devoir familial et l'instinct de conservation, si nous osons dire.

Dans cette étude, nous avons montré bien souvent les subterfuges qui pouvaient résulter de la fuite devant l'impôt. Les conséquences en sont très graves. On se trouve fréquemment en face de situations de fait qui ne seront jamais régularisées. De cet état de choses peut naître l'impossibilité de trouver une solution amiable et juste aux règlements successoraux.

Pour nous résumer, deux grandes tendances paraissent dominer actuellement l'évolution du régime fiscal que nous venons d'étudier :

a) *La tendance individualiste.* — Ses partisans soutiennent qu'en raison de la progressivité, l'impôt des successions doit être tempéré, dosé avec beaucoup de prudence. C'est un impôt légitime, mais dangereux, car, s'il est excessif, il épuise la substance même de la matière imposable.

b) *La tendance socialiste et collectiviste.* — Les défenseurs de cette dernière soutiennent la théorie de l'état héritier et, ce qui est pire, celle de l'Etat réservataire.

Nous ne pouvons malheureusement qu'amorcer ce sujet si intéressant.

Nous ne pensons pas que les partisans de la thèse socialiste puissent se vanter de favoriser les familles nombreuses. La perspective d'une expropriation ne peut guère encoura-

ger les citoyens dans ce sens, puisque les enfants devraient être dépouillés des économies réalisées par leurs parents.

L'Etat réservataire, c'est le cohéritier qui provoque l'aposition des scellés au décès, qui s'ingère dans les affaires les plus secrètes des familles, qui exige, pour le calcul même de sa réserve, la recherche de toutes les libéralités, même les plus restreintes, qui est à l'affût de toutes les dissimulations dont il aurait pu être victime, qui provoque enfin la liquidation-partage et la réalisation préalable, même au prix des plus lourds sacrifices, des éléments impartageables en nature.

L'Etat réservataire, c'est aussi l'expatriation des capitaux brimés et timorés vers des pays plus hospitaliers, *et cela sans remède*; c'est la nation tenue *ultra vires* des dettes de ses citoyens; c'est l'annulation de tous les partages d'ascendants antérieurs, à cause de l'omission de l'un des héritiers, l'Etat.

C'est, on le voit, la suspicion, l'inquisition, la prime à la paresse et au gaspillage.

Oui, toute l'évolution fiscale est dominée par ces deux tendances.

L'une ou l'autre devra triompher.

Leur conciliation me paraît utopique et éphémère.

VU : POUR LE DOYEN :

L'Assesseur,

G. FERRON.

VU : BON A IMPRIMER :

Le Président,

J. BONNECASE

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Bordeaux, le 13 novembre 1928.

Pour le Recteur de l'Académie :

Le Vice-Président du Conseil de l'Université,

G. CIROT.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX (E.). — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 5^e éd. Paris, Librairie Arthur Rousseau, Rousseau et C^{ie}, édit., 14, rue Soufflot, et 13, rue Toullier Paris (V^e).
- BONNEFON (A.-F.). — Étude historique sur l'impôt et l'Administration de l'Enregistrement. Paris, Imprimerie et Librairie générale de jurisprudence, 1882.
- BONNECASE (J.). — Pratique judiciaire et extrajudiciaire. Recueil Sirey, 22, rue Soufflot, Paris, 1927.
- Notion de droit en France au XIX^e siècle. E. de Boccard, édit., 4, rue de Médicis, Paris, 1919.
- Bulletin de l'Association nationale des Notaires de France.* Paris, 22, rue d'Athènes.
- CAMPS (J.). — Code et Dictionnaire d'enregistrement, de timbre, de greffe, d'hypothèques et des contraventions aux lois sur le notariat.
- CHAMPIONNIÈRE, RIGAUD et PONT (P.). — Traité des droits d'enregistrement.
- DEFRÉNOIS. — Répertoire général en matière de notariat, de droit civil et fiscal.
- DEMANTE (G.). — Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, t. I et II, 3^e éd.
- DUBLINEAU (Émile). — Traité théorique et pratique de l'enregistrement. Préface de M. HOUQUES-FOURCADE, professeur à la Faculté de droit de Toulouse. Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1914.
- GAGNERAUX (L.). — Code annoté de l'Enregistrement, du Timbre et des droits de greffe et d'hypothèques, Imprimerie et Librairie générale de jurisprudence, 1856.
- GARNIER (D.). — Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement. Répertoire périodique faisant suite au Répertoire général.
- Instructions de la Direction générale de l'Enregistrement, du Domaine et du Timbre.*
- Journal des Notaires et des Avocats*, paraissant, depuis 1808, deux fois par mois. Paris, 6, rue de Mézières,

NAQUET (E.). — Commentaire de la loi du 25 février 1901 (Réforme du régime fiscal des successions). Paris, Librairie de la Société du *Recueil général des lois et des arrêts*, 1901.

PLANIOL (M.) et RIPERT (G.). — Traité élémentaire de droit civil (10^e éd.). Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1927.

Revue nouvelle de Notariat et de Procédure, paraissant, depuis 1884, deux fois par mois. Paris, 14, rue d'Amsterdam.

SURET. — Théorie de l'impôt progressif. Thèse Paris, Imprimerie Henri Jouve, Paris, 1909.

Traité théorique et pratique de droit civil de Baudry-Lacantinerie et J. Bonnecase. Société anonyme du Recueil Sirey, 22, rue Soufflot, Paris (V^e), 1926.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	1
PREMIÈRE PARTIE	
LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII A CELLE DU 25 FÉVRIER 1901	
HISTORIQUE. — <i>Législation romaine. Taxes féodales. Taxes royales. Assemblée Constituante</i>	6
CHAPITRE I. — Loi du 22 frimaire an VII	12
<i>Dispositions générales. — Droit fixe. Droit proportionnel. Dispositions indépendantes. Présomption de mutation. Valeur servant d'assiette à la perception et procédure en expertise. Pénalités pour défaut d'enregistrement. Enregistrement obligatoire pour le receveur. Principe et théorie fiscale des droits acquis. Prescriptions. Poursuites et instances. Des opérations à titre gratuit.</i>	
SECTION I. — <i>Donations</i>	26
I. — <i>Donations ordinaires</i>	26
§ 1. — <i>Notions générales et caractères distinctifs de la donation. Obligation alimentaire et obligation morale. Donations rémunératoires. Donations onéreuses. Donations mutuelles. Donations indirectes. Donations déguisées.</i>	27
§ 2. — <i>Conditions d'exigibilité du droit proportionnel</i>	32
<i>a) Dépouillement actuel et irrévocable du donateur</i>	32
<i>b) Acceptation du donataire</i>	34
§ 3. — <i>Conditions diverses affectant la donation. Retour conventionnel</i>	36
A. — <i>Conditions</i>	36
<i>a) Suspensive</i>	36
<i>b) Résolutoire</i>	37
<i>c) Potestative</i>	38

	Pages
d) Donations alternatives	38
e) Donations facultatives	39
f) Conditions implicites : 1 ^o inexécution des charges ; 2 ^o ingratitude ; 3 ^o survenance d'enfant	39
g) Donations à terme	43
B. — Retour conventionnel	44
§ 4. — Liquidation du droit de donation	46
A. — Donations mobilières	46
a) Créances	46
b) Valeurs mobilières	47
c) Rentes	48
B. — Donations immobilières	48
a) Immeubles loués.	49
b) Immeubles non loués	50
C. — Transmission de nue propriété et d'usufruit	51
D. — Non-distraction des charges	52
§ 5. — Dispositions dépendantes et indépendantes	53
a) Donations multiples	53
b) Donations secondaires	53
§ 6. — Dons manuels	55
§ 7. — Tarifs.	55
II. — Donations par les tiers aux époux dans les contrats de mariage	56
a) Conventions secondaires	60
b) Donations actuelles entre époux	61
III. — Partages d'ascendants	62
SECTION II. — Successions	62
I. — Donations de biens à venir	62
II. — Donations cumulatives de biens présents et à venir	65
III. — Donations entre époux pendant le mariage	66
IV. — Mutations par décès	66
§ 1. — Généralités	67
Faits générateurs de l'impôt : 1 ^o décès ; 2 ^o absence.	
§ 2. — Déclarations de successions	68
a) Formes	68
b) Personnes ayant qualité pour souscrire la déclaration	72
c) Séparation de patrimoines	75
d) Action réelle sur les revenus des biens à déclarer	75

	Pages
e) Droit de préférence.....	76
f) Droit de suite	78
§ 3. — Biens à déclarer.....	78
a) Immeubles et meubles : 1 ^o immeubles; 2 ^o meubles.....	79
b) Influence des modalités.....	79
c) Biens acquis par le défunt.....	81
d) Biens aliénés par le défunt.....	82
§ 4. — Influence des régimes matrimoniaux.....	83
a) Communauté légale. Liquidation des reprises et des récom- penses.....	83
b) Communauté conventionnelle : 1 ^o communauté de biens réduits aux acquêts; 2 ^o clauses diverses : préciput; 3 ^o assignations de parts inégales dans la communauté; 4 ^o renonciation à commu- nauté	85
c) Régime exclusif de communauté.....	89
d) Séparation de biens.....	89
e) Régime dotal.....	89
§ 5. — Valeur imposable des biens héréditaires.....	90
Rentes. Créances. Meubles. Immeubles. Usufruit et nue propriété.	
§ 6. — Tarif. Assiette. Liquidation des droits.....	93
§ 7. — Paiement des droits... ..	95
§ 8. — Contraventions. Peines. Poursuites. Instances.....	96
§ 9. — Prescriptions.....	99
<i>Critique de la loi de frimaire</i>	99
 CHAPITRE II. — Loi du 27 ventôse an IX à celle du 25 février 1901 exclusivement.	107
SECTION I. — Loi du 27 ventôse an IX.	107
Dispositions générales.	
SECTION II. — Loi du 28 avril 1816	110
Déclarations par héritiers de l'absent. Tarifs applicables au conjoint survivant et à l'héritier naturel.	
SECTION III. — Loi du 16 juin 1824.	114
Tarifs de faveur pour les partages d'ascendants.	
SECTION IV. — Loi du 21 avril 1832.	118
Dispositions générales.	
SECTION V. — Loi du 18 mai 1850	119
Soultés dans les donations-partages. Assujettissement aux droits de mutation des valeurs mobilières.	

	Pages
SECTION VI. — <i>Loi du 8 juillet 1852</i>	122
Certificats de paiements des droits.	
SECTION VII. — <i>Loi du 23 août 1871</i>	123
Assujettissement aux droits de mutations des étrangers domiciliés en France.	
SECTION VIII. — <i>Loi du 28 février 1872</i>	125
Création des droits fixes gradués.	
SECTION IX. — <i>Loi du 21 juin 1875</i>	127
Taxe hypothécaire. Élévation du taux de capitalisation dans les évaluations immobilières. Base nouvelle des évaluations mobilières dans les mutations par décès.	
SECTION X. — <i>Droit d'accroissement résultant des lois du 28 décembre 1880, du 29 décembre 1884, du 16 avril 1895</i>	131
Considérations générales sur la première partie.	
A. — Jurisprudence.....	135
a) Cours et tribunaux.....	135
b) Instructions et circulaires de l'Administration.....	138
B. — Doctrine.....	139
a) École administrative.....	139
b) École critique.....	139
c) École philosophique.....	40

DEUXIÈME PARTIE

DU 25 FÉVRIER 1901 A LA LÉGISLATION ACTUELLE

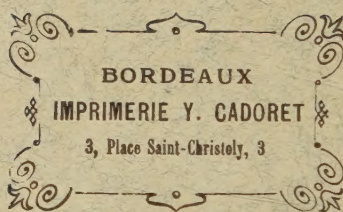
CHAPITRE I. — <i>Loi du 25 février 1901</i>	145
SECTION I. — <i>Donations entre vifs</i>	145
a) Maintien du droit proportionnel.....	145
b) Particularité des nouveaux tarifs.....	146
c) Donations aux époux par contrat de mariage.....	148
d) Partages d'ascendants.....	149
e) Dons aux départements, aux communes et à des établissements publics et d'utilité publique.....	149
f) Liquidation des droits.....	150
SECTION II. — <i>Mutations par décès</i> ...	151
§ 1. — Déduction du passif.....	152
Historique.	
A. — Dettes qui doivent être déduites.....	155
B. — Dettes qui ne doivent pas être déduites.....	160

	Pages
C. — Procédure pour obtenir la déduction de dettes.....	163
a) État de dettes.....	163
b) Attestation de créance.....	165
c) Contrôle de l'Administration. Charge de la preuve.....	166
D. — Pénalités et prescriptions.....	166
§ 2. — Mode d'évaluation des biens meubles et immeubles.....	169
A. — Biens meubles.....	169
a) Actions, obligations, créances, rentes.....	169
b) Objets mobiliers.....	169
c) Fonds de commerce.....	171
d) Insuffisance dans l'estimation. Pénalités.....	171
B. — Biens immeubles.....	172
a) Non destinés à procurer un revenu.....	172
b) Destinés à procurer un revenu.....	174
§ 3. — Déclarations de succession. Mesures destinées à assurer la perception des droits.....	175
a) Déclarations de succession.....	175
Délais pour faire la déclaration.	
b) Mesures destinées à assurer la perception des droits.....	177
Société. Communauté.	
§ 4. — Droits exigibles en matière de mutation par décès.....	180
a) Détermination des droits et liquidation.....	181
b) Suppression des décimes.....	183
c) Modification du tarif suivant le lien de parenté.....	183
d) Legs de bienfaisance ou d'assistance.....	185
Tableau des droits.	
SECTION III. — <i>Mutations de nue propriété et d'usufruit</i>	185
a) Transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions.....	186
b) Transmissions à titre gratuit entre vifs et par décès et échanges. Usufruits éventuels. Usufruits conjoints et successifs.	187
c) Transmissions à titre onéreux ou gratuit des créances à terme, rentes et pensions.....	191
Réunion de l'usufruit à la nue propriété. Réunion de la nue propriété à l'usufruit. Évaluation des rentes transmises en pleine propriété. Justification de l'âge de l'usufruitier.	
APPENDICE I. — <i>Étude sur le principe de la progressivité de l'impôt.</i> ..	193
a) Théorie de l'échange.....	195
b) Théorie de l'égalité des sacrifices.....	198
APPENDICE II. — <i>Objections principales au principe de la progressivité et réponses qui y ont été faites</i> ..	199
a) Au point de vue de la justice fiscale.....	199
b) Au point de vue des difficultés d'application..	199

	Pages
APPENDICE III. — <i>Considérations générales sur la progressivité</i>	201
CHAPITRE II. — Loi du 30 mars 1902 à celle du 25 juin 1920	204
SECTION I. — <i>Loi du 30 mars 1902</i>	204
Dispositions générales.	
SECTION II. — <i>Loi du 31 mars 1903</i>	205
Dispositions générales.	
SECTION III. — <i>Loi du 30 janvier 1907</i>	207
Dispositions générales.	
SECTION IV. — <i>Loi du 8 avril 1910</i>	208
a) Donations. Nouveaux tarifs	208
b) Successions	208
Nouveaux tarifs. Amende de retard.	
SECTION V. — <i>Loi du 13 juillet 1911</i>	211
Acomptes dans le paiement des droits de mutation.	
SECTION VI. — <i>Loi du 31 janvier 1914</i>	214
Nouveaux délais de prescription.	
SECTION VII. — <i>Loi du 31 décembre 1917</i>	216
Création de la taxe successorale. Tarifs. Tarifs de la taxe et de droits de mutation.	
SECTION VIII. — <i>Loi du 18 avril 1918</i>	224
Déclarations obligatoires du contenu des coffres au décès du titulaire. Délais de prescription. Dispositions communes aux successions et donations.	
SECTION IX. — <i>Loi du 27 mai 1918</i>	227
Nouvelle base de l'estimation des immeubles. Pénalités pour insuffisance.	
SECTION X. — <i>Loi du 14 novembre 1918</i>	229
Facilités accordées aux héritiers par les paiements de leurs droits de mutation.	
CHAPITRE III. — Loi du 25 juin 1920 à la législation actuelle	232
SECTION I. — <i>Loi du 25 juin 1920</i>	232
A. — Donations. Tarifs	233
B. — Successions	234
a) Taxe successorale. Tableau	234
b) Droits de mutation. Tableau	237
c) Dégrèvements pour familles nombreuses	237
d) Facilités de paiement aux redevables	240
e) Pénalités	241

	Pages
<i>Considérations sur la loi du 25 juin 1920.</i>	241
SECTION II. — <i>Loi du 5 décembre 1922.</i>	242
Dispositions générales.	
SECTION III. — <i>Loi du 30 juin 1923.</i>	244
a) Dons ou legs aux communes d'œuvres d'art ou de monuments historiques.	244
b) Évaluation des objets mobiliers dans les mutations par décès..	245
c) Évaluations immobilières basées sur les prix d'adjudication...	246
d) Inventaire des coffres-forts après décès.....	246
SECTION IV. — <i>Loi du 22 mars 1924.</i>	247
Double décime.	
SECTION V. — <i>Loi du 13 juillet 1925.</i>	248
a) Présomption de pleine propriété ..	248
b) Prorogation de délai pour le paiement des droits de succession afférents aux créances à terme nominatives.....	250
c. Pénalités pour dissimulation.....	250
d) Envoi en possession des biens à l'étranger.....	250
e) Prescription pour la demande des droits.....	252
f) Droits dus en cas de renonciation à succession.....	252
SECTION VI. — <i>Loi du 3 août 1926.</i>	254
a) Taxe de première mutation.....	254
b) Mode de paiements des droits. Plafond.....	255
c) Nouveaux tarifs de la taxe et des droits de mutation.....	256
<i>Tableau général des donations ordinaires, des donations par contrat de mariage et des donations-partages.</i>	257
APPENDICE I. — <i>Taxe successorale.</i>	262
§ 1. — Nature de la taxe successorale.....	263
A. — Thèse en faveur de la taxe : dette personnelle des héritiers.	264
B. — Thèse en faveur de la taxe : passif de succession.....	267
a) Obligation au paiement de la taxe.....	268
b) Contribution au paiement de la taxe.....	269
C. — Testament dérogeant au droit commun.....	271
D. — Maximum des droits à percevoir.....	273
§ 2. — Cas particuliers de répartition de la taxe.....	278
Nu propriétaire et usufruitier.	
a) Contribution.....	278
b) Obligation.....	288
§ 3. — État actuel de la taxe successorale. Considérations générales.....	290

	Pages
APPENDICE II. — <i>Applications et exemples de liquidations-partages et déclarations de successions comparées.</i>	293
I. — Liquidation de successions.....	294
a) Opérations.....	295
b) Déclaration de succession.....	297
II. — Communauté légale.....	302
a) Opérations.....	304
b) Déclaration de succession.....	308
III. — Communauté d'acquêts.....	310
a) Opérations.....	311
b) Déclaration de succession.....	318
IV. — Régime exclusif de communauté.....	321
a) Opérations.....	323
b) Déclaration de succession.....	325
V. — Régime de la séparation de biens.....	326
Notions générales.	
VI. — Régime dotal avec société d'acquêts.....	327
a) Opérations.....	330
b) Déclaration de succession.....	333
CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES ET CONCLUSION.....	338
BIBLIOGRAPHIE.....	343



BORDEAUX
IMPRIMERIE Y. CADORET
3, Place Saint-Christoly, 3